



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

15 de Maio de 2008

---

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Decisões em subsecção  
em matéria de contencioso tributário geral  
durante o 4.<sup>o</sup> trimestre de 2007

---

**Acórdão de 3 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Venda irregular de gasóleo marcado e colorido. Inconstitucionalidade.*

**Sumário:**

- I — O gasóleo marcado e colorido só pode ser utilizado para aquecimento, iluminação e para os fins previstos no art. 74.º do CIEC, só podendo ser adquirido por titulares de cartão de microcircuito, nos termos do n.º 4 daquele artigo, na redacção vigente em 2002.*
- II — À face do n.º 5 do mesmo artigo, na redacção vigente em 2002, a venda de gasóleo marcado e colorido com violação do disposto naquele n.º 4 faz incorrer os responsáveis pela venda, aquisição ou consumo nas sanções previstas no RGIT ou em legislação especial.*
- III — Não resulta do CIEC, na redacção vigente em 2002, que a venda de gasóleo marcado e colorido a quem não seja titular de cartão com microcircuito, altere a natureza jurídica desse gasóleo, designadamente que estabeleça que ele passa a ser considerado gasóleo rodoviário, ficando a sua comercialização sujeita às taxas aplicáveis à comercialização deste tipo de produto petrolífero.*
- IV — Assim, a parte final do n.º 7 Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, na medida em que atribui aos proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado responsabilidade pelo pagamento de ISP e IVA resultantes da diferença entre o imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e o imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto, é uma norma que altera a taxa ou a incidência do ISP e, reflexamente, a incidência do IVA, nestas situações.*
- V — Não estando a aplicação da taxa de ISP aplicável à comercialização de gasóleo rodoviário prevista no CIEC para este tipo de situações de venda de gasóleo marcado e colorido e estando a determinação da incidência, subjectiva e objectiva, dos impostos, bem como as suas taxas, sujeita a reserva de lei formal, nos termos dos arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da CRP, na redacção vigente em Abril de 1997 [103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, nas redacções posteriores], conclui-se que aquele n.º 7 é orgânica e materialmente inconstitucional.*

Processo n.º 363/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: FILOIL – Produtos Petrolíferos, S.A.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – FILOIL – PRODUTOS PETROLÍFEROS, S.A., impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria uma liquidação de imposto sobre os produtos petrolíferos.

Aquele Tribunal julgou procedente a impugnação.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

*a) A sentença ora recorrida julgou procedente a impugnação e determinou a anulação do acto de liquidação em Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) e respectivos juros compensatórios, praticado por esta Direcção Regional, por considerar que não há fundamento legal para a liquidação impugnada, pelo que a mesma será ilegal, por violação do disposto no ponto 7.º da Portaria n.º 234/97, de 04 de Abril.*

*b) Sentença com a qual não se conforma a Fazenda Pública, por entender que deve ser feita a interpretação correctiva e teleológica do ponto 7.º da Portaria n.º 234/97, de 04 de Abril.*

*c) Assim, a exclusiva questão de direito a submeter à apreciação deste alto tribunal é a de saber se in casu se verifica a ilegalidade da liquidação em ISP, conforme decidido na douta sentença de que ora se recorre.*

*d) Para o gasóleo utilizado em equipamentos afectos a actividades para as quais se encontra legalmente prevista a isenção de ISP, encontra-se prevista a aplicação de uma taxa de imposto reduzida,*

nos termos do artigo 74.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (CIEC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22/12.

e) Trata-se de um produto com benefício fiscal (redução de taxa), na aceção do n.º 2, do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e cujo abastecimento se encontra sujeito às condições fixadas na lei.

f) Efectivamente trata-se de um produto de venda condicionada, sendo o respectivo abastecimento, vinculado à utilização de um cartão microcircuito, condição esta que abrange tanto os vendedores (ponto 7.º da Portaria n.º 234/97, de 04/04) quer os consumidores finais (n.º 5, do artigo 74º, do CIEC).

g) A impugnante dedica-se ao comércio por grosso de combustíveis, não se tratando, portanto, de um adquirente de gasóleo colorido e marcado na aceção do n.º 5, do artigo 74º, do CIEC, encontrando-se antes abrangido pelo disposto no ponto 7, da Portaria n.º 234/97, de 04/04, enquanto vendedor.

h) As restrições à venda do referido combustível remontam aos primórdios do sistema, primeiro com o D.L. n.º 15/97, de 17/01, e posteriormente com a Portaria n.º 234/97, de 04/04, diploma que contém a disciplina aplicável ao funcionamento da rede de venda ao público do gasóleo colorido e marcado.

i) Nos termos do artigo 11.º da LGT, na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. Ora, a interpretação correctiva é admissível na ordem jurídica nacional, conforme decidido no Acórdão do STA de 23/01/2003, recurso n.º 03P3223.

j) Assim, embora o legislador não tenha de facto sido rigoroso quanto à terminologia utilizada, a verdade é que o ponto 7.º da Portaria n.º 234/97, de 04/04, deve ser interpretado correctiva e teleologicamente, atento que se trata de um produto com benefício fiscal (redução de taxa), que é objecto de coloração e marcação, só podendo ser utilizado pelos equipamentos taxativamente fixados por lei (artigo 74.º n.º 3, do CIEC), devendo, ainda, quer a venda quer a aquisição do gasóleo ser sujeita a registo em terminal informático mediante a utilização de cartão microcircuito para o efeito atribuído aos respectivos beneficiários (após estarem reunidos os pressupostos legais à fruição do benefício fiscal em causa).

k) Com efeito, resultando do artigo 8.º deste diploma que, o controlo das quantidades vendidas pelos postos de abastecimento é da competência da DGAIEC, tendo por base a informação constante dos sistemas informáticos e, assentando o sistema de controlo instituído, na informação constante daqueles sistemas através da utilização obrigatória do cartão de microcircuito para registo das transacções efectuadas, a mera interpretação literal, segundo a qual o legislador queria efectivamente referir-se aos registos contabilísticos redundaria num absurdo, esvaziando de qualquer sentido e de eficácia o sistema de controlo instituído. O que estará em causa no referido sistema de controlo é a análise dos registos das transacções de gasóleo colorido e marcado através do cartão de microcircuito instituído (movimentos registados no PÓS), não sendo o mero registo (contabilístico) das vendas condição suficiente ao cumprimento do estatuído no ponto 7.º, da Portaria n.º 234/97, de 4/4.

Nestes termos e nos demais de direito e com o douto suprimento de V. Exas, deve o presente recurso ser julgado procedente, por provado, revogando-se a, aliás, douta sentença recorrida, assim se confirmando integralmente o acto de liquidação objecto da Impugnação judicial, por legal, com o que se fará a costumada Justiça!

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*A meu ver, procedem os fundamentos do recurso.*

*Na verdade, o teor do ponto 7. da Portaria n.º 234/79, de 4 de Abril. Só se harmoniza com a regulamentação global (cfr. o art. 9.º do C Civil) da venda e aquisição de gasóleo colorido e marcado se for lido deste modo: «... em relação às quantidades que venderem e que não figurem documentadas, através dos números dos cartões com microcircuitos dos adquirentes, no movimento contabilístico do posto».*

*E não se trata de interpretação correctiva: decorre naturalmente, parece-me do texto e do espírito da norma, à luz do contexto da regulamentação global; interpretação correctiva revogatória fê-la, parece-me, para Meritíssimo Juiz «a quo» na sentença recorrida, ao excluir o requisito «cartão com microcircuito».*

*Termos em que sou de parecer que o recurso da Fazenda Pública merece provimento.*

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Por despacho do Relator, as partes foram convidadas a pronunciarem-se sobre a questão da eventual inconstitucionalidade do n.º 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, à face do preceituado nos arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da CRP, na redacção vigente em Abril de 1997 [103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, nas redacções posteriores].

As partes pronunciaram-se sobre esta questão, a Impugnante defendendo a inconstitucionalidade e a Fazenda Pública afirmando a compatibilidade constitucional daquela norma, designadamente, em

suma, por ela ter cobertura no art. 3.º, n.º 1, alínea e), do C.I.E.C., a nível de incidência subjectiva, e nos arts. 4.º, n.º 1, 70.º e 74.º do mesmo Código, no que concerne à incidência objectiva.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

*A) A impugnante foi alvo de uma inspecção levada a cabo pela Divisão de Serviços Antifraude - Divisão Operacional do Sul, que culminou com a elaboração do relatório de fls. 11 a 17 do processo de cobrança apenso, que se dá por integralmente reproduzido, donde se destaca o seguinte:*

«XI inspecção efectuada à Filoil - Produtos Petrolíferos, S.A., incidiu sobre os óleos minerais

(...)

Quanto ao conteúdo da resposta da Filoil - Produtos Petrolíferos, S.A., à nossa notificação, no exercício de resposta há a referir:

### **1. Clientes Revendedores**

Há a salientar que no decurso dos actos inspectivos, foi solicitado à Filoil, através do nosso fax n.º 279 de 30-04-2003, listagem dos clientes revendedores de gasóleo agrícola. Na resposta a esse fax, enviada a 23-05-2003, não constam alguns dos revendedores agora referidos.

Relativamente aos clientes

- SOFAZIL lda. (NIF 504 786 164)

- António Conceição Grazina (NIF 503 412 228)

Uma vez que foi confirmado que procedem à revenda do produto, os montantes referentes às vendas a estes clientes não serão tidos em consideração no apuramento do montante da dívida.

Quanto aos restantes clientes, verificou-se que a actividade em que estão colectados não está associada à venda de combustíveis:

- Humberto Manuel P. Loureiro da Rosa (NIF 120 121 329) Actividade: Comércio de Veículos Automóveis

- Joaquim Henrique Catarino Clemente (NIF 168 938 545) Actividade: Bricolage

- AGRIVULPE - José Manuel Ramalho Coelho (NIF 15 457 698) Actividade: Fabricação de Fechaduras e Dobradiças

De qualquer modo, foi pedido ao Instituto de Desenvolvimento Rural e Hidráulica (IDRHA), informações sobre estes clientes, tendo o mesmo informado que não consta da base de dados nenhum PÓS em seu nome.

No caso de Humberto Manuel Pereira da Rosa e Joaquim Henrique Catarino Clemente, tendo nós conhecimento de que estão relacionados com a empresa inspeccionada, teria a FILOIL que nos provar que estas facturas correspondem a vendas que foram registadas no PÓS da empresa.

### **2. Clientes com cartão**

A triagem dos clientes a quem foi facturado gasóleo colorido e marcado e que não possuíam cartão de beneficiário válido, foi feito com base em informação da entidade que procede à gestão destes cartões.

Uma vez que na sua resposta a FILOIL pôs em causa os nossos dados, foi pedida, relativamente a estes clientes, a reconfirmação da titularidade de cartão de microcircuito, bem como os movimentos nos PÓS dos mesmos. Verificou-se que em alguns casos os números de identificação fiscal (NIF) dos inscritos nas facturas não estavam correctos, dando isso origem a algumas incorrecções na nossa pesquisa à base de dados dos cartões de beneficiário de gasóleo colorido e marcado.

Procedeu-se assim à correcção dos dados apurados nesta inspecção:

- **Artur José Rosa Fernandes** - consta da base de dados do IDRHA um cartão n.º 712 065 cujo beneficiário tem associado o NIF 806 918 705 (número provisório) - de qualquer modo não existe nenhum registo deste cartão no PÓS da empresa — **continua a ser considerado para cálculo da dívida.**

- **Albino Cristino Santo** - confirma-se que tem o cartão n.º 858 705, mas não teve qualquer movimento e 2002 -> **continua a ser considerado para cálculo da dívida.**

- **Fernando Gomes Maurício** - confirma-se que tem o cartão n.º 578 816 -> não entra no cálculo da dívida,

- **Fortunato Marques** - confirma-se que tem o cartão n.º 933 084, mas associado a outro NIF — de qualquer modo não existe nenhum registo deste cartão no PÓS da empresa - **continua a ser considerado para cálculo da dívida.**

- **Maria Adelaide Ferreira Vaz** - confirma-se que tem cartão (a factura continha NIF errado) — **não entra no cálculo da dívida.**

- **Francisco Nogueira** - confirma-se que tem o cartão n.º 927 455 - **não entra no cálculo da dívida.**

- **João Carlos Ferra Mendes** - confirma-se que tem o cartão n.º 116 141 182, mas não teve qualquer movimento em 2002 — **continua a ser considerado no cálculo da dívida.**

- **Sociedade Agropecuária Marques de Almeida LDA.** - confirma-se que tem o cartão 992 911, cartão esse que só foi emitido em 10-11-2003 — **continua a ser considerado para cálculo da dívida.**

### 3. Clientes possuidores de caldeira de aquecimento e geradores

No ponto 8.º da sua resposta, a FILOIL refere que as quantidades vendidas se destinaram a ser consumidas em geradores e caldeiras de aquecimento.

(...)

A redacção do artigo 74.º do Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo (C.I.E.C.) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99 de 22.12 que vigora em 2002 é dada pela Lei n.º 109/2001 (OE) de 27.12. No n.º 1 deste artigo não existe, à data, qualquer distinção entre gasóleo colorido e marcado e gasóleo de aquecimento, e o n.º 4 do mesmo artigo refere que o gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido por titulares de cartão de micro-circuito. Ou seja, independentemente do uso dado ao gasóleo colorido e marcado, todos os clientes finais deste tipo de gasóleo têm de ser titulares de cartão.

Deste modo os 17.460 litros de gasóleo agrícola referidos pela empresa no ponto 8.º da sua resposta serão considerados no cálculo da dívida apurada no âmbito desta inspecção.

### 4. Vendas a dinheiro a “Consumidores Finais”

Refere-se mais uma vez que tanto o C.I.E.C. como a Portaria n.º 234/97 de 04.04 estipulam que os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos, *só* possam vender o produto a titulares de cartão de micro-circuito, tendo obrigação de reflectir isso nos movimentos contabilísticos dos postos.

Da análise dos documentos contabilísticos (Facturas e Vendas a Dinheiro), constam as Vendas a Dinheiro de gasóleo agrícola a Consumidores Finais,

Este facto viola o exposto no artigo 35.º do Código do Imposto Sobre Valor Acrescentado (C.I.V.A.), que no seu n.º 5 refere que as facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter (...) nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens e prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto.

Além disto, sendo o objectivo do nosso controlo verificar se o gasóleo colorido e marcado foi efectivamente afectado ao fim a que se destina, tal verificação não pode ser realizada através de documentos contabilísticos em que não constem os elementos essenciais.

Como tal é à entidade inspeccionada que cabe provar que as quantidades de gasóleo aqui envolvidas se destinaram mesmo a beneficiários autorizados, acrescentando-se desde já, que o recurso aos movimentos dos terminais informatizados (P.O.S.), só por si serão insuficientes, uma vez que, ao contrário do que seria correcto, estes terminais têm servido para registo de vendas das várias empresas que funcionam nas mesmas instalações.

Quanto aos POS n.ºs 92000447 e 92000388, segundo informações facultadas pela PETROGAL, a instalação dos mesmos só foi realizada em Fevereiro de 2003, não estando de qualquer modo relacionada com a dívida apurada referente ao ano de 2002.

Por todos os factos atrás expostos, os 87.418 litros de gasóleo colorido e marcado que são suportados contabilisticamente por Vendas a Dinheiro a “Consumidores Finais” entrarão para cálculo da dívida.

### 5. Vendas facturadas a outros que não titulares de cartão

A FILOIL refere no ponto 12.º da sua resposta que a *facturação foi emitida em nome do efectivo beneficiário*, estando assim a reforçar o exposto no nosso Projecto de conclusões de que quem realmente beneficiou da taxa reduzida do imposto foi uma entidade que não possuía estatuto para o fazer.

Em alguns casos foi mesmo constatado que os documentos estão efectivamente registados na contabilidade, como por exemplo:

- Estrada & Filhos, Lda, – verificou-se que as facturas estão registadas na contabilidade da empresa, tendo mesmo sido comprovado que equipamento da empresa utiliza este tipo de gasóleo;

- Nova Agência Funerária de Tomar - também aqui foi comprovado o registo contabilístico da factura em questão nas contas da empresa; Não nos parece que haja qualquer “confusão” entre as figuras dos sócios com a própria empresa (como advoga a FILOIL), uma vez que cada uma goza de personalidade jurídica própria, mas esta é uma questão que nem sequer pode ser levantada no âmbito desta vendas, uma vez que não há qualquer modo de relacionar as vendas efectuadas com os titulares dos cartões referidos pela FILOIL no ponto 12.º da sua resposta, pois não existe qualquer registo nos movimentos do POS n.º 92000388 (de 01-01-2000 a 31-12-2002), de nenhum dos cartões mencionados pela empresa.

Os 41.600 litros de gasóleo (...) colorido e marcado que correspondem ao somatório das facturas mencionadas neste ponto da resposta, entrarão no cálculo da dívida apurada.

### 6. Factura passada a filho de beneficiário

No ponto 13.º da sua resposta, a FILOIL refere uma situação em que a Venda a Dinheiro foi passada ao filho de um beneficiário embora, alegadamente, o gasóleo se destinasse ao beneficiário. Mais uma vez, cabia à FILOIL provar esta situação, pois baseando-se nos documentos contabilísticos o gasóleo foi vendido a um sujeito que não poderia beneficiar deste gasóleo colorido.

Também da análise dos movimentos do POS n.º 92000388 (de 01-01-2000 a 31-12-2002) se verifica que não existe qualquer registo do cartão referido pela FILOIL neste ponto da sua resposta.

Não tendo encontrado qualquer elemento que permitisse corroborar as declarações da FILOIL, os 980 litros de gasóleo colorido, correspondentes à Venda a Dinheiro n.º 75, continuam a ser considera-

dos como vendidos a um não-beneficiário de gasóleo colorido e marcado, devendo por isso proceder a empresa ao pagamento da diferença de taxas de I.S.P.

**7. *Vendas facturadas a entidades que não procederam ao pedido de inscrição para beneficiar do gasóleo colorido e marcado***

A Portaria n.º 234/97 de 04.04, no seu n.º 7 é muito clara quando refere que os postos só poderão vender *a titulares de cartão*, não estando aqui incluída a simples inscrição/pedido de benefício, pois tal pedido estaria sujeito a avaliação das entidades competentes, podendo mesmo ser recusado.

Não cabendo a mais nenhuma entidade (que não a legalmente autorizada) a possibilidade de conceder este benefício, e uma vez que não existe qualquer indício que esta autorização iria ser concedida, não há qualquer legitimidade para as vendas de gasóleo colorido e marcado aos clientes da FILOIL mencionados no ponto 14.º da sua resposta,

**8. *Clientes alegadamente titulares de cartão de micro-circuito***

Como já foi referido, e conforme pode ser comprovado pela documentação anexa, a identificação dos clientes a quem foi vendido gasóleo colorido e marcado e que não possuíam cartão de micro-circuito válido foi feita com base em informações enviadas pela entidade responsável pela gestão desses cartões. Sendo assim, cabe à FILOIL provar que tal informação se encontra incorrecta. Uma vez que tais argumentos não foram apresentados, as vendas efectuadas aos clientes da FILOIL citados no ponto 16.º serão considerados para cálculo da dívida.»

*B) Do referido relatório e no capítulo do Desenvolvimento Geral, consta, entre o mais, que: «2, Análise dos documentos contabilísticos*

Após uma primeira análise da contabilidade da empresa, verificou-se que existe um grande número de transacções entre as empresas inspeccionadas, existindo diversos casos em que é difícil determinar no âmbito de qual empresa se processam certas transacções.

Com base na facturação de compra e venda da empresa foram elaboradas as contas-correntes para os diferentes produtos. Relativamente às vendas efectuadas, a empresa emite dois tipos de documentos contabilísticos: Vendas a Dinheiro e Facturas, cada uma com numeração própria. No caso das Vendas a Dinheiro, verificou-se ainda que mensalmente é emitida uma factura ao Consumidor Final (com numeração diferenciada) que, segundo a empresa (...), corresponde a parte do movimento mensal dos postos de abastecimento. (...)

**4. *Gasóleo Colorido e Marcado***

(...)

Como já foi atrás referido, procedeu-se à elaboração das contas-correntes de cada um dos produtos comercializados pela empresa e sujeitos passivos de I.S.P.

Relativamente às vendas de gasóleo colorido e marcado, e com base nos elementos constantes das facturas de venda da FILOIL, foi também elaborado um mapa dos clientes finais que adquiriram este tipo de gasóleo em 2002 (no ano de 2001 apenas nos foram apresentadas facturas de venda a empresas revendedoras). Destes clientes verificou-se que muitos adquiriram gasóleo colorido sem que estivessem habilitados para o fazer, ou seja que não eram detentores de cartão microcircuito ou cujo cartão estava cancelado à data em que as aquisições foram realizadas (...)

De acordo com o n.º 7 da Portaria 234/97 de 04.04, os proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados (...) só poderão vender o produto a titulares de cartões com micro-circuito (...) sendo responsáveis pelo pagamento do I.S.P. e respectivo I.V.A. resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado Foi assim elaborado o Mapa de Trabalho n.º 2 em que se contabilizam, por cliente que não possui cartão, ou que possui cartão anulado, as facturas de gasóleo agrícola referentes a compras em 2002.

Com base nas quantidades facturadas a estes clientes, foi elaborado o Mapa de Trabalho 3, em que se apura o I.S.P. em dívida, resultante das diferenças entre a taxa do gasóleo rodoviário e a taxa reduzida do gasóleo colorido e marcado.

Determinou-se assim que a FILOIL Produtos Petrolíferos, S.A tem uma dívida de 68.205,24€ (...) em sede de Imposto sobre os Produtos Petrolíferos,

A dívida apurada fundamenta-se no incumprimento no disposto no n.º 5 do artigo 74.º do C.I.E.C, bem como no n.º 7 da Portaria n.º 234/97 de 04.04.»

3 – Entre os impostos especiais de consumo, cujo regime legal está previsto no Código dos Impostos Especiais de Consumo, inclui-se o Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e energéticos (ISP) art. 1.º, alínea b), deste Código].

No seu art. 3.º define-se a incidência subjectiva deste imposto, nos seguintes termos:

**Artigo 3º**

**Incidência subjectiva**

*1. São sujeitos passivos dos impostos especiais de consumo o depositário autorizado, o operador registado, o operador não registado e o representante fiscal.*

2. São ainda sujeitos passivos:

- a) O responsável pelo pagamento da dívida aduaneira na importação;
- b) O detentor, no caso de detenção para fins comerciais;
- c) Os garantes do imposto, nos casos previstos no artigo 36.º;
- d) O arrematante, no caso de venda judicial ou em processo administrativo;
- e) As pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, produzam, detenham, transportem, introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto especial de consumo;
- f) Os pequenos produtores de vinho quando produzam fora do regime de suspensão e o produto não tenha sido colocado à disposição de um depositário autorizado.

No art. 70.º do mesmo Código, estabelece-se a incidência objectiva do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos, preceituando o seu n.º 1 (na redacção anterior à Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, vigente no momento em ocorreram os factos) o seguinte:

#### Artigo 70.º

##### Incidência objectiva

1. Estão sujeitos ao imposto sobre os produtos petrolíferos:

- a) Os óleos minerais;
- b) Quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante;
- c) Os outros hidrocarbonetos, com excepção do carvão, da lenhite, da turfa ou de outros hidrocarbonetos sólidos semelhantes ou do gás natural, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível.

No art. 74.º do mesmo Código, na redacção vigente em 2002, em que ocorreram os factos, estabelece-se um regime de «*taxas reduzidas*» nos seguintes termos:

#### Artigo 74.º

##### Taxas reduzidas

1 - São tributados com taxas reduzidas o gasóleo e o petróleo coloridos e marcados com os aditivos definidos por portaria do Ministro das Finanças.

2 - O petróleo colorido e marcado só pode ser utilizado no aquecimento, iluminação e nos usos previstos no n.º 3 do presente artigo.

3 - O gasóleo colorido e marcado só pode ser consumido por:

- a) Motores estacionários utilizados na rega;
- b) Embarcações referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 70.º;
- c) Tractores agrícolas, ceifeiras-debulhadoras, moto-cultivadores, moto-enxadas, moto-ceifeiras, colhedores de batatas automotrizes, colhedores de ervilha, colhedores de forragem para silagem, colhedores de tomate, gadanhadeiras-condicionadoras, máquinas de vindimar, vibradores de tronco para colheita de azeitona e outros frutos, bem como outros equipamentos automotrizes, aprovados por portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas;
- d) Veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro;
- e) Motores fixos.

4 - O gasóleo colorido e marcado só poderá ser adquirido pelos titulares do cartão de microcircuito instituído para efeitos de controlo da sua afectação aos destinos referidos no número anterior.

5 - A venda, a aquisição ou o consumo de gasóleo colorido e marcado com violação do disposto no número anterior estão sujeitos às sanções previstas no Regime Geral das Infracções Tributárias e em legislação especial.

6 - Para efeitos deste artigo, entendem-se por «motores fixos», os motores que se destinem à produção de energia ou ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico e que, cumulativamente, se encontrem instalados em plataformas inamovíveis.

Nos termos do art. 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de Dezembro, aditado pelo n.º 1 do art. 47.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, as disposições regulamentares de legislação revogada pelo primeiro diploma que constassem de portaria ou despacho ministerial foram mantidas em vigor, considerando-se as referências nelas efectuadas às correspondentes norma do Código.

Entre essas disposições regulamentares inclui-se a Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, que, embora emitida ao abrigo do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 15/97, de 17 de Janeiro, se destinava a dar execução ao regime de comercialização do gasóleo colorido e marcado, previsto no Decreto-Lei n.º 124/84, de 18 de Maio.

Esta Portaria n.º 234/97 estabelece, nos seus n.ºs 7 e 8, o seguinte:

7. Os proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado só poderão vender o produto aos titulares de cartões com

*microcircuito, emitidos sob a responsabilidade do Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas, sendo responsáveis pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado em relação às quantidades que venderem e que não fiquem documentadas no movimento contabilístico do posto.*

8. O controlo das quantidades vendidas pelos postos de abastecimento previstos no número anterior é da competência da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e terá por base a informação constante dos sistemas informáticos relativos ao gasóleo agrícola geridos pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS) e pela empresa Petróleos de Portugal - Petrogal, S. A.

4 – Relativamente à previsão da responsabilidade dos proprietários ou responsáveis legais pela exploração dos postos pelo pagamento do ISP e respectivo IVA resultantes da diferença entre a taxa do imposto aplicável ao gasóleo rodoviário e a taxa do imposto aplicável ao gasóleo colorido e marcado, prevista no ponto 7 da Portaria n.º 234/97, de 4 de Abril, coloca-se a questão da sua validade constitucional, por se tratar de norma definidora da taxa aplicável àqueles impostos, inserta em diploma de natureza regulamentar.

A determinação da incidência, subjectiva e objectiva, dos impostos bem como as suas taxas está sujeita a reserva de lei formal, nos termos dos arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da CRP, na redacção vigente em Abril de 1997 [103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, nas redacções posteriores].

A parte final deste n.º 7, na parte em que prevê o pagamento de ISP correspondente à venda de gasóleo rodoviário e respectivo IVA aos proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado que o vendam a quem não seja titular de cartão com microcircuito, é uma norma que prevê o pagamento da taxa correspondente ao gasóleo rodoviário relativamente a factos tributários que não consistem na comercialização deste tipo de mercadoria, sendo desta perspectiva, uma norma definidora da incidência objectiva do ISP.

Ou, doutra perspectiva, aquele n.º 7 impõe a quem não vendeu gasóleo rodoviário o pagamento do imposto correspondente à sua comercialização, na parte em que este imposto excede o correspondente à comercialização de gasóleo marcado e colorido, sendo, desta óptica, uma norma que define a incidência subjectiva do ISP.

Ou, ainda doutra perspectiva, aquele n.º 7 reconduz-se a aplicar a taxa correspondente à comercialização de gasóleo rodoviário, à comercialização de gasóleo marcado e colorido, sendo, por isso, uma norma definidora da taxa aplicável à comercialização deste tipo de gasóleo, em termos diferentes da prevista no Código, nas circunstâncias aí indicadas.

Qualquer que seja a perspectiva, a estatuição contida neste n.º 7 insere-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, à face das normas constitucionais indicadas.

Assim, a constitucionalidade desta imposição do pagamento da diferença de ISP e correspondente IVA, depende se ela estar contida em lei formal ou Decreto-Lei emitido ao abrigo de autorização legislativa.

No caso em apreço, constata-se que a definição da tributação para estas situações não estava, ao tempo em que ocorreram os factos dos autos, contida em diplomas com este valor legislativo.

Na verdade, embora o art. 3.º, alínea e), preveja genericamente que são sujeitos passivos do imposto «as pessoas singulares ou colectivas que, em situação irregular, produzam, detenham, transportem, introduzam no consumo, vendam ou utilizem produtos sujeitos a imposto», desta norma apenas decorre que, quando houver irregularidade, essas pessoas podem ser responsabilizadas pelo pagamento do imposto **que deveriam cobrar e não cobraram**, relativo à mercadoria que transaccionaram, mas já não resulta que possam ser responsabilizadas pelo pagamento de um imposto **que não devia ser cobrado pela transacção da mercadoria que efectivamente transaccionam**.

No caso em apreço, o que foi transaccionado foi gasóleo marcado e colorido e não gasóleo rodoviário e o imposto que deveria ser cobrado pela venda do mesmo era o correspondente ao gasóleo marcado e colorido e não o correspondente ao gasóleo rodoviário, como resulta do n.º 1 do art. 74.º do C.I.E.C. ao estabelecer que «são tributados com taxas reduzidas o gasóleo, o gasóleo de aquecimento e o petróleo coloridos e marcados com os aditivos definidos por portaria do Ministro das Finanças».

Isto é, não se está perante uma situação de falta de liquidação do imposto devido relativamente à mercadoria vendida, pois o que foi vendido, apesar do não cumprimento das formalidades legais, foi gasóleo marcado e colorido vendido e não gasóleo rodoviário, e o ISP à taxa reduzida que incide sobre a comercialização daquele primeiro tipo de gasóleo foi liquidada e paga. Pelo facto de não terem sido cumpridas essas formalidades, o gasóleo referido não deixou de ser marcado e colorido e não passou a ser considerado gasóleo rodoviário, não deixando de continuar a ser punida a sua utilização como gasóleo rodoviário, se eventualmente o adquirente o utilizou como tal.

Assim, com base nas normas de incidência que constam do CIEC e do CIVA não se chega à conclusão de que, no caso de o gasóleo marcado e colorido não ser vendido com os requisitos e o destino legal, a taxa de ISP que deve ser aplicada (e o correspondente IVA) não são que a lei prevê para a sua comercialização, mas antes a taxa aplicável a qualquer outro produto petrolífero, designadamente o



gasóleo rodoviário. Ou, doutra perspectiva, não resulta daqueles códigos que quem vendeu gasóleo marcado e colorido deva pagar algum imposto correspondente a gasóleo rodoviário, que não vendeu.

Por outro lado, também não é forçoso concluir, em termos lógicos, que a não observância dos requisitos de um regime de tributação privilegiado implique a aplicação do regime normal, pois a punição das ilegalidades cometidas na comercialização pode ser eficientemente efectuada apenas com as sanções criminais ou contra-ordenacionais, que são previstas no Regime Geral das Infracções Tributárias e noutros diplomas especiais.

Aliás, é isso mesmo que inculca o n.º 6 do referido art. 74.º, ao estabelecer que «*a venda, a aquisição ou o consumo de gasóleo colorido e marcado com violação do disposto no número anterior estão sujeitos às sanções previstas no Regime Geral das Infracções Tributárias e em legislação especial*».

São estas as consequências previstas para a irregularidade em causa e não também que o gasóleo vendido passa a ser juridicamente considerado gasóleo rodoviário ou que, continuando juridicamente a ser gasóleo marcado e colorido, a taxa de ISP aplicável, em vez de ser a prevista na lei para essa mercadoria passa a ser a que corresponde a qualquer outro produto petrolífero diferente do produto que foi vendido.

Poderia aventar-se que o facto de o referido art. 47.º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000 ter vindo estabelecer, na redacção dada ao art. 3.º do Decreto-Lei n.º 566/99, que «*na medida em que sejam compatíveis com o Código dos Impostos Especiais de Consumo aprovado pelo presente diploma, mantêm-se em vigor as disposições regulamentares da legislação por ele revogadas constantes de portaria ou de despacho ministerial, considerando-se que as referências nelas efectuadas se reportam às correspondentes normas do mencionado Código*» tornaria irrelevantes, para futuro, as questões de inconstitucionalidade orgânica que se poderiam suscitar em relação àquele n.º 7 da Portaria n.º 234/97.

No entanto, mesmo que, hipoteticamente se aceitasse, em abstracto, a possibilidade de um diploma legislativo vir transformar direito regulamentar anterior em normas legislativas, por mera remissão para o seu conteúdo, tal apenas seria razoável em casos em que houvesse uma **remissão expressa para o conteúdo de determinado diploma ou diplomas**, e não, como sucede no caso em apreço, uma mera referência genérica a «*disposições regulamentares... constantes de portaria ou de despacho ministerial*», que não identifica claramente as disposições para que se remete.

Por outro lado, a redacção daquele art. 47.º, n.º 1, da Lei n.º 3-B/2000 nem sequer contém uma remissão para o conteúdo das disposições regulamentares a que alude, que permita aventar a possibilidade de ver nele uma absorção ou recepção material desse direito regulamentar, que passaria a ter força legislativa. Na verdade, a redacção dessa norma ao dizer que «*na medida em que sejam compatíveis com o Código dos Impostos Especiais de Consumo aprovado pelo presente diploma, mantêm-se em vigor as disposições regulamentares de legislação por ele revogadas constantes de portaria ou de despacho ministerial*» revela com evidência que o direito regulamentar é mantido como tal, **como regulamentar**, e não passa a ter força legislativa.

Conclui-se, assim, que referido n.º 7 da Portaria n.º 234/97, na parte em que prevê a responsabilidade dos proprietários ou os responsáveis legais pela exploração dos postos autorizados para a venda ao público do gasóleo colorido e marcado pela diferença entre o montante do ISP e IVA liquidado e pago e a que seria devida se se tratasse de gasóleo rodoviário é orgânica e materialmente inconstitucional, por violação dos arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da CRP, na redacção vigente em Abril de 1997. (¹)

Nestes termos, a liquidação impugnada é ilegal, pelo que devia ser anulada como foi.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida, com esta fundamentação.

Custas pela Fazenda Pública, com procuradoria de 15%.

Lisboa, 3 de Outubro de 2007. *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

---

(¹) Como refere SOUSA FRANCO, Sistema Financeiro e Constituição Financeira no Texto Constitucional de 1976, in Estudos sobre a Constituição, volume III, páginas 529-530, aquele art. 106.º, n.º 3, transforma numa inconstitucionalidade material directa aquilo que, em rigor, era apenas uma inconstitucionalidade formal ou orgânica.

## Acórdão de 3 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.*

**Sumário:**

- I — A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. art's 12º, n.º 5, 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF, na actual redacção e 280º, n.º 1 do CPPT).*
- II — Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 373/07-30.

Recorrente: Sintra Retail Park – Parques Comerciais, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Sintra Retail Park - Parques Comerciais, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-2º Juízo que julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, na oposição que deduziram à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de IRC, respeitante ao exercício de 1991, no valor global de € 25.770,99, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I. Sendo o fundamento da oposição judicial a inexigibilidade da dívida por violação do prazo de caducidade previsto na lei - e tratando-se a compensação de um procedimento coercivo despoletado unicamente pela administração tributária - não poderia o Tribunal *a quo* extinguir a instância, devendo, ao invés, pronunciar-se sobre o fundamento invocado na p.i. da oposição judicial.

II. Não existe uma situação consolidada e estável no seio da ordem jurídica para despoletar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

III. Não faz sentido extinguir a instância com base num acto susceptível de contestação e que pode vir a ser declarado ilegal.

IV. Ainda que assim não se entendesse sempre poderia o Tribunal *a quo* ter declarado a suspensão da instância - ao abrigo do disposto no art. 276º, alínea c) e 279º ambos do CPC - até à decisão sobre a legalidade do acto de compensação, devendo, no limite, ter sido dada oportunidade à Recorrente de se pronunciar sobre a informação dada ao processo pela administração tributária.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões 1ª e 2ª da sua motivação do recurso o recorrente enuncia factos que “o Mmº Juiz “a quo” não estabeleceu, nem levou em conta, mas em cuja afirmação a Recorrente assenta o seu direito...”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente do seguinte modo:

1º No processo à margem referenciado veio a recorrente contestar o entendimento do Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Lisboa (“TAFL”) que, em sentença de 12 de Outubro de 2006, declarou a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, no âmbito do processo de oposição judicial n.º 2348/06.1 BELSB que tramitou naquele tribunal.

2º Efectivamente, contestou a recorrente o entendimento do TAFL afirmando que “sendo o fundamento da oposição judicial a inexigibilidade da dívida por violação do prazo de caducidade previsto na lei e não tendo o acto de compensação sido um acto voluntário do contribuinte - pelo contrário, tratou-se de um procedimento coercivo despoletado pela administração tributária - não poderia nunca o Tribunal *a quo* extinguir a instância.

3º Neste contexto, concluiu a recorrente que “não faz sentido proceder à extinção da instância com base num acto [ainda] susceptível de contestação, que pode muito bem vir a ser considerado ilegal, enquanto não esteja decorrido o prazo para impugnação judicial ou reclamação graciosa”.

4º Na articulação destes dois fundamentos essenciais alicerçou a recorrente o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo, atendendo ao disposto no n.º 1 do art. 280º, onde se estatui que o recurso, versando matéria exclusivamente de direito, deve ser interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

5º Ora, o duto despacho do Ilustre Magistrado do MP (“IMMP”) pronuncia-se no sentido da incompetência relativa deste tribunal, por não versar o recurso matéria exclusivamente de direito.

6º Efectivamente, dispõe o IMMP que o que está em causa nas alegações do presente recurso é, por um lado, o facto de que “o pagamento não foi voluntário, mas antes por compensação de iniciativa da administração tributária”

7º e, por outro lado, o facto de a recorrente ter “impugnado judicialmente tal acto de compensação - facto que o juiz *a quo* não estabeleceu nem levou em conta, mas em cuja afirmação a recorrente assenta o seu direito”.

8º Ora, feita esta análise - e por causa dela -, considera o IMMP que “o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA”.

9º Considera a recorrente que não assiste razão ao IMMP nem solidez à argumentação apresentada.

10º Efectivamente, não está em causa a discussão da existência ou o modo de ocorrência de determinados factos, nem mesmo dos factos indicados pelo IMMP.

11º É verdade que a compensação foi feita por iniciativa da administração tributária - e não por iniciativa do contribuinte - mas isso é um facto assente e indesmentível, não estando aqui, sob qualquer perspectiva, em discussão ou avaliação.

12º Nem sequer está aqui em causa o facto - também apontado pelo IMMP - de o tribunal “a quo” não ter levado em conta a impugnação judicial desse mesmo acto de compensação,

13º mas antes a questão jurídica da legalidade da extinção do processo executivo, por inutilidade superveniente da lide, quando decorre ainda o prazo para contestação do acto de compensação (prazo legal de 90 dias para impugnar judicialmente ou 120 dias para apresentação de reclamação graciosa) que, efectivamente, esteve na origem dessa mesma extinção da instância.

14º Efectivamente, sendo os factos apontados pelo IMMP parte integrante e verídica do recurso em causa e à margem referenciado, não se foca neles o seu objecto, não podendo por isso ser negado o carácter de “matéria exclusivamente de direito” ao referido recurso.

15º O que é colocado em causa é a compatibilidade da actuação do tribunal “a quo” com o regime legal vigente e inclusivamente com os meios de defesa e as garantias do particular previstos na Constituição da República Portuguesa (“CRP”),

16º nunca sendo trazidos à colação quaisquer factos novos ou perspectivas quanto aos mesmos, que fosse eventualmente necessário dirimir.

17º Pode mesmo concluir-se que não há no presente recurso uma única questão de facto que se possa considerar controvertida, estando em causa unicamente, como atrás se referiu, a extinção da instância pelo “tribunal a quo” e a perspectiva da recorrente de que deveria, antes e ao invés, aquele Tribunal pronunciar-se sobre o mérito do fundamento invocado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Desde logo, importa apreciar a referida questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso (cfr. artº 16º, nºs 1 e 2 do CPPT), uma vez que o conhecimento da competência, nos termos do disposto no artº 13º do CPTA, deve proceder o de qualquer outra questão.

Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. n.º 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decisum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. n.º 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artºs 31º, n.º 1, alínea b) e 41º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeito da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o Tribunal ad quem a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida, pois o Tribunal ad quem, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta questão cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. n.º 22.470).

3 – Fazendo aplicação de tais princípios ao caso sub iudice, nas conclusões 1ª e 2ª da sua motivação do recurso a recorrente refere que:

“I. Sendo o fundamento da oposição judicial a inexigibilidade da dívida por violação do prazo de caducidade previsto na lei - e tratando-se a compensação de um procedimento coercivo despoletado

unicamente pela administração tributária - não poderia o Tribunal *a quo* extinguir a instância, devendo, ao invés, pronunciar-se sobre o fundamento invocado na p.i. da oposição judicial.

II. Não existe uma situação consolidada e estável no seio da ordem jurídica para despoletar a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide...”

Como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, “para decidir como decidiu, o Mmº Juiz “a quo” considerou as informações de fls. 27, 28 e 30, donde consta que a execução fiscal foi extinta, na pendência desta oposição, por pagamento voluntário, mediante compensação (compensação por iniciativa do contribuinte, portanto).

Ora, nas suas alegações de recurso (sintetizadas, nomeadamente, nas 1ª e 2ª conclusões), a Recorrente sustenta que o pagamento não foi voluntário, mas, antes, por compensação da iniciativa da Administração Tributária”, sendo certo que este facto “o Mmº Juiz “a quo” não estabeleceu, nem levou em conta, mas em cuja afirmação a recorrente assenta o seu direito (cfr. a 4ª conclusão)”.

Deste modo, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão “a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. artºs 12º, n.º 4, 26º, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT).

4 – Nestes termos, acorda-se em julgar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, declarando competente, para o efeito, o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, n.º 3 do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 9 Ucs e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 3 de Outubro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 3 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Execução de sentença. Juros de mora. art. 102º, 2 da LGT. Taxa. art. 44º, 3 da LGT.*

### Sumário:

*I — Em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.*

*II — A taxa de juro é a que consta do n.º 3 do art. 44º da LGT.*

Recurso n.º 431/07-30.

Recorrente: Bragaparcques – Estacionamentos de Braga, SA.

Recorrido: Ministro das Finanças.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **BRAGAPARQUES – Estacionamentos de Braga, SA**, com sede na Rua Andrade Corvo, 19, 1º, Braga, veio, junto do TAF de Coimbra, e por apenso a uns autos de impugnação, requerer a execução de sentença.

O Mm. Juiz daquele Tribunal decidiu, para além do mais, ser aplicável a taxa fixada nos termos previstos no art. 559º do C. Civil, no cálculo dos juros de mora devidos após o decurso do prazo para a execução espontânea da sentença que, decretando a anulação da liquidação, reconheceu o direito à restituição do indevidamente cobrado pela Fazenda, com juros indemnizatórios.

Inconformado com esse segmento decisório a exequente trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Em apelo à unidade do sistema jurídico, mas, em especial, em aplicação dos princípios constitucionais da igualdade (e seu corolário da igualdade de armas) do Estado de Direito, a manutenção do referido normativo do art.º 102º, 2, da LGT, impõe-se por só ser conforme com o Estado de Direito

e a defesa da igualdade – pois que não há razões para discriminar – o sistema que penaliza de igual modo (com a sanção de juros de mora à taxa em vigor fixada pelo DL 73/99, de 16/3) os contribuintes, por um lado, e a Administração Fiscal, por outro, quando não pagam atempadamente o que devem (aqueles em cumprimento das liquidações efectuadas pela Administração e esta em cumprimento das decisões dos tribunais).

2. Apelando apenas ao senso comum, que o referido artigo 9º do C. Civil pressupõe, não se encontra razão para o legislador deixar de sancionar a mora, uma vez decorrido o prazo de execução espontânea de uma decisão judicial. E desconforme com aquela penalização é julgar-se que a indemnização devida pelo Ministério das Finanças será igual (por sujeitar à mesma taxa de juro) quer no prazo razoável que a lei lhe assinala para cumprir o dever de executar espontaneamente a sentença de restituição, quer para além daquele prazo e mesmo depois de obrigar o contribuinte a recorrer à execução judicial, quer para além daquele prazo e mesmo depois de obrigar o contribuinte a recorrer à execução judicial e a suportar os respectivos gastos (tempo, meios e dinheiro).

3. Para sancionar a falta de cumprimento espontâneo é lógico que se fixem, como sanção, os juros de mora, a uma taxa superior à dos indemnizatórios. Se o legislador não pretendesse sancionar o incumprimento, não teria no CPTA introduzido as sanções pecuniárias compulsórias sobre os titulares dos órgãos – artºs 168º, 1, 169º e 176º, 4, do CPTA.

4. Não se perceberia, à luz do mencionado artigo 9º do C. Civil, a razoabilidade do legislador ao prever juros indemnizatórios para o período de cumprimento espontâneo (art.º 61º do CPPT e art.º 43º, 4, da LGT) e juros de mora para o período posterior àquele (art.º 102º, 2, da LGT) se, afinal, o valor (taxa) de uns e outros é o mesmo.

5. Por outro lado, dentro do mesmo princípio de razoabilidade do art. 9º do C. Civil, se o legislador já identificara o seu conceito de juros indemnizatórios (com o de juros de mora civis do art. 559º do C. Civil (conjugação dos artºs 35º, 10 e do 43º, 4, da LGT) e se no imediato art. 44º, 3, da LGT identificara o seu conceito de juros de mora com o do DL 73/99, de 16/3, não se compreende que no art.º 102º, 2, da mesma LGT, ao mencionar os juros de mora a liquidar para além do prazo de incumprimento do prazo de execução espontânea confundisse (ou igualasse) aqueles dois conceitos que atrás soubera distinguir.

6. Nenhuma razão há para se julgar que a taxa de juros de mora aplicável aos contribuintes devedores após o prazo legal de pagamento não possa ser aplicada aos mesmos enquanto credores, mormente depois de habilitados com uma sentença contra o Estado e depois de precludido o prazo legal para a execução espontânea da mesma sentença.

7. Como contribuinte, a exequente, quando contribui para o atraso de uma liquidação paga juros compensatórios (iguais aos indemnizatórios): e se atrasa o pagamento dos tributos que lhe são liquidados, paga juros de mora à taxa de 1% ao mês, nos termos do DL 73/99, de 16/3. Por isso, violaria os ditos princípios constitucionais que não se concedesse igual tratamento à executada, quando o credor é a exequente / contribuinte e a devedora em mora é ela, Administração Tributária, que demora a cumprir uma decisão judicial que já definiu o direito, obrigando-a a restituir o que indevidamente cobrou, com juros indemnizatórios, para, assim, reconstituir a situação que existiria se não fora a cobrança ilegal – art. 173º, 1, do CPTA.

8. Por isso, o art. 102º, 2, da LGT enquanto faz (ou deva entender-se que faz) corresponder a taxa de juros de mora à fixada nos termos previstos no art. 559º do C. Civil, em vez da fixada nos termos do art. 44º, 3, da LGT viola os princípios constitucionais da igualdade (e seu corolário de igualdade de armas) e do Estado de Direito.

Contra-alegou a FP sustentando a bondade da decisão recorrida.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1. Nos autos de Impugnação Judicial que correram termos neste Tribunal sob o n.º 37/97, era formulado o seguinte pedido: “Nestes termos e nos melhores de direito, considerando procedente e provada a impugnação, decretando a anulação da liquidação impugnada, e reconhecendo o direito à restituição da quantia correspondente e tudo quanto foi pago a título daquele imposto e juros respectivos e que, por ter havido erro imputável aos serviços, são devidos juros indemnizatórios à impugnante (...)”.

2. A impugnação foi julgada procedente na primeira Instância, ali se “decretando a anulação da liquidação impugnada, reconhecendo o direito à restituição da quantia correspondente a tudo quanto foi pago a título daquele imposto, em causa, e juros respectivos, sendo devido juros indemnizatórios à impugnante»;

3. Da decisão a que alude o n. anterior recorreu o Exmº R.F.P. para o Vº STA., recurso esse que foi admitido, mas com efeito devolutivo;

4. O STA emitiu então douto acórdão, negando provimento ao recurso e mantendo a sentença recorrida;

5. A quantia de 13.500.000\$00, correspondente ao valor do selo, foi paga na Tesouraria do Serviço de Finanças 2 de Coimbra, em 99.07.01;

6. Em 2004.07.21, a AF enviou à Exequente o cheque n.º 1517183663, no montante de € 67.337,72 para efeitos de restituição do montante a que alude o n.º anterior.

3. A questão a solucionar nos presentes autos tem a ver com a taxa dos juros de mora a pagar pela Fazenda Pública subsequente à anulação do tributo e ao não pagamento atempado pela FP das importâncias (tributo e juros indemnizatórios) devidos ao contribuinte.

O Mm. Juiz, depois de considerar que a fonte do pagamento dos juros é a responsabilidade civil extracontratual, considera ser aplicável, no caso em que a FP se atrasa na entrega de quantias aos sujeitos passivos, não o art. 44º, 3, da LGT, aplicável apenas, segundo ele, aos juros de mora decorrentes das dívidas ao Estado e outras entidades públicas, mas antes o art. 559º do C. Civil, por decorrência do art. 102º, 2, da LGT.

Quid juris?

Como é sabido são devidos juros compensatórios ao Estado quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária ou quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido (art. 35º, nºs. 1 e 2 da LGT).

Por sua vez, e em contrapartida, são devidos juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (art. 43º da LGT)

Ou seja, os juros indemnizatórios são a contraface dos juros compensatórios.

Ali, o credor é o Estado.

Aqui, o credor é o contribuinte.

Por sua vez, o n.º 10 da citado art. 35º da LGT estatui que “a taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559º do Código Civil”.

No tocante aos juros indemnizatórios a taxa é igual à dos juros compensatórios, como estipula expressamente o n.º 4 do art. 43º da LGT.

Por sua vez, são devidos juros de mora ao Estado quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal (art. 44º, 1, da LGT).

Semelhantemente são devidos juros de mora, a favor do contribuinte, quando haja lugar – reconhecida por sentença – à restituição do tributo já pago, e a partir do prazo da sua execução espontânea (art. 102º, n.º 2 da LGT).

No tocante às dívidas do Estado e outras entidades públicas, a taxa de juro de mora é a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas (ou seja, 1% ao mês, como decorre do DL n.º 73/99, de 16/3) – art. 44º, 3, da LGT.

No tocante à taxa de juro de mora, a favor do contribuinte, a lei é omissa (vide o citado art. 102º da LGT).

Qual é então essa taxa?

Já vimos que o Mm. Juiz a quo fez apelo ao art. 559º do CC, fixando assim a taxa em valor inferior ao que resultaria da aplicação daquele n. 3 do art. 44º da LGT).

Que dizer?

Pois bem.

Não concordamos com a posição sufragada pelo Mm. Juiz *a quo*.

Na verdade, fazendo apelo à equiparação legal das taxas dos juros indemnizatórios aos juros indemnizatórios, afigura-se-nos que não há qualquer razão para discriminar positivamente a Fazenda Pública no tocante aos juros de mora.

Sob pena de violação do princípio de igualdade, com consagração constitucional – art. 13º da CRP.

Interpretação diversa seria, a nosso ver inconstitucional, não compaginável com um Estado de Direito.

Daqui decorre, neste entendimento, que a taxa de juros de mora, liquidada a favor do contribuinte, e com consagração legal no art. 102º da LGT, é a prevista no art. 44º, n. 3, da LGT.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, no segmento impugnado, revogando-se nessa parte a decisão recorrida, reconhecendo-se à exequente juros de mora a calcular de acordo com o art. 44º, 3, da LGT.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* (vencido por entender aplicável a taxa do artigo 559º do Código Civil) — *António Calhau*.

## Acórdão de 3 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Execução fiscal. Venda. Notificação ao credor reclamante. Aplicação subsidiária do regime do código de processo civil.*

### Sumário:

*O despacho que determina a venda a realizar na execução fiscal não tem de ser notificado ao credor reclamante, por força do disposto no artigo 886º-A n.º 1 do Código de Processo Civil, norma que não é subsidiariamente aplicável naquela forma de processo.*

Processo n.º 514/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrida: Caixa Geral de Depósitos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença de 22 de Março de 2007 da Mm.ª Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou procedente a arguição de nulidade ocorrida em execução fiscal em que são executados **MARIA DULCÍNIA FERREIRA LOUREIRO** e **ANTÓNIO NOBRE MENDES ROQUE** e na qual reclamara créditos a **CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S. A.**, com sede em Lisboa, arguente da dita nulidade.

Formula as seguintes conclusões:

«1

A sentença recorrida fez errada interpretação e aplicação da lei ao caso concreto;

2

Entendeu a Meritíssima Juiz *a quo* existir nulidade derivada da falta de notificação do credor reclamante do despacho determinativo da venda (tal falta de notificação seria uma irregularidade susceptível de influir no resultado da venda);

3

Isto porque seria de aplicar ao caso concreto o art.º 886.º-A n.º 1 do CPC, em virtude de, com o CPPT, a reclamação de créditos ter passado a preceder a venda, o que significaria que, quando esta fosse ordenada, o credor com garantia real já deteria o estatuto de reclamante para todos os efeitos legais, nomeadamente para efeitos do art.º 886.º-A n.º 4 do CPC;

4

Ora, salvo o devido respeito, não se pode concordar com tal interpretação;

5

O CPPT contém regras específicas relativas à venda por proposta em carta fechada que não carecem de recurso subsidiário ao art.º 886º-A do CPC, já que este só se aplica “Quando a lei não disponha diversamente”;

6

E, **diversamente**, por razões que se justificam com a especial natureza e celeridade do Processo de Execução Fiscal, o art.º 248º CPPT dispõe que “**A venda é feita por propostas em carta fechada, salvo quando diversamente se disponha na presente lei**”;

7

O art.º 249º CPPT, relativo à publicitação da venda, dispõe expressamente que “1 – Determinada a venda, procede-se à respectiva publicitação, MEDIANTE EDITAIS ANÚNCIOS E DIVULGAÇÃO ATRAVÉS DA INTERNET.” Além disso, “7 – Os titulares do DIREITO DE PREFERÊNCIA na alie-

nação dos bens são notificados do dia e hora da entrega dos bens ao proponente, para poderem exercer o seu direito no acto de adjudicação”;

8

e, nos termos do n.º 3 do art.º 252º CPPT, “Quando tenha lugar a venda por negociação particular, **são publicitados na internet**, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças” os elementos relativos à venda;

9

Em matéria fiscal, a decisão quanto à modalidade e valor base da venda está determinada por imposição legal, nos termos do art.º 248º e 250º CPPT, pelo que não faz sentido a exigência, por remissão para a lei civil, que se ouçam previamente alguns dos interessados acerca dessa “decisão”;

10

Se na execução civil existe uma “decisão sobre a venda” em sentido próprio, na execução fiscal há apenas uma decisão acerca do momento da venda, estando os restantes elementos pré-determinados pelo próprio legislador (o órgão de execução fiscal está absolutamente vinculado aos formalismos da lei);

11

Quanto ao valor do processo, não houve no presente caso qualquer alteração resultante de decisão de parecer técnico prévio, nos termos do art.º 250º CPPT (redacção dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho) ou, em termos idênticos, de acordo com o n.º 3 do art.º 886º-A CPC (o valor base fixado para a venda é o que resulta da própria lei fiscal, isto é, o valor patrimonial do bem - art.º 250º CPPT);

12

Pelo que, também por aqui se dispensa a aplicação subsidiária do n.º 4 do art.º 886º-A do CPC, que se refere à notificação da decisão de o agente de execução fazer preceder a fixação do valor base dos bens das diligências necessárias à determinação do respectivo valor de mercado (n.º 3 do art.º 886º-A CPC);

13

O facto de, no CPPT, a reclamação de créditos ter passado a preceder a venda dos bens penhorados não altera as regras da publicitação do acto de venda em execução fiscal, excepto, eventualmente, nos casos em que, após a frustração da venda por propostas em carta fechada, o agente ou órgão da execução **decida fixar um valor base diferente daquele inicialmente fixado nos termos do art.º 250º CPPT** (o que não é o caso) e usá-lo numa das modalidades alternativas de venda previstas naquele código;

14

Ainda que assim não seja entendido, não se concorda com a condenação em custas da Fazenda Pública;

15

O n.º 1 do art.º 103º da LGT dispõe que “**O processo de execução fiscal tem natureza judicial**, (...)” (sublinhado nosso);

16

A presente reclamação foi feita no âmbito do processo de execução fiscal n.º 0744200201015257, instaurado no Serviço de Finanças da Figueira da Foz 1;

17

O n.º 1 do art.º 14º do DL n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, dispõe que “as alterações ao Código das Custas Judiciais constantes deste diploma só se aplicam aos processos instaurados após a sua entrada em vigor.”

18

E tem que se entender que a referida norma legal se refere ao **próprio processo de execução fiscal**, na medida em que tanto as reclamações de actos do órgão de execução fiscal, como as oposições,



embargos, graduação e verificação de créditos, etc. são considerados incidentes, em sentido amplo, desse processo — cfr. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado, pág. 765 e 766;

19

Ainda que se verifique não lhe assistir razão na questão da invocada nulidade (o que apenas por mera cautela se configura) e uma vez que o processo de execução fiscal foi instaurado em 2002 (data em que a Fazenda Pública ainda estava isenta de custas), não poderá nos presentes autos ser esta condenada no seu pagamento.

Nestes termos (...), deve a sentença recorrida ser **revogada e substituída por douto acórdão que julgue improcedente a reclamação**, ou, caso assim não se entenda, pelo menos **seja revogada a decisão de condenação em custas»**.

1.2. Contra-alega a Caixa Geral de Depósitos, concluindo deste modo:

«I)

Tendo a Caixa Geral de Depósitos, S.A, sido citada em 10/05/2004, na qualidade de credora com garantia real, tempestivamente reclamou o seu crédito, na execução em que é Exequente a **Fazenda Nacional** e executados **Maia Dulcília Ferreira Loureiro e marido António Nobre Mendes Roque**,

II)

Após aquela reclamação não foi notificada de qualquer outro acto processual, tendo solicitado informação sobre o estado do processo de Execução Fiscal, e recebido a notificação datada de 13/09/2005, que informava que o processo de execução fiscal se encontra na fase de venda por negociação particular,

III)

Sem que jamais, tivesse tido conhecimento da realização da venda por propostas em carta fechada, nem de qualquer outro acto processual, pelo que evidentemente os ignora,

IV)

Sendo certo que, o artigo 244.º do CPPT dispõe que a venda é realizada após o termo do prazo para reclamação de créditos, aplicando-se à reclamação de créditos as disposições previstas no Código de Processo Civil, de harmonia com o estatuído no artigo 246.º do CPPT,

V)

Assim, apesar de o CPPT não prever expressamente a prévia audição do exequente, do executado e dos credores reclamantes, a sua não audição sobre a decisão da venda, lesa os interessados na venda, por não permitir, nomeadamente, aos credores com garantia real o exercício dos direitos que lhe são conferidos pela garantia que possuem, por aplicação subsidiária do disposto no artigo 886.º-A do CPC,

VI)

Devendo igualmente ser notificados da data da venda a fim de apresentarem, querendo, uma proposta aquisitiva, e ainda para que possam fiscalizar o respeito pela legalidade,

VII)

Pois que, tendo a reclamação de créditos passado a preceder a venda, nos termos do disposto no seu artigo 244.º, quando é proferido despacho de venda o credor hipotecário já tem o estatuto de credor reclamante para todos os legais efeitos,

VIII)

Tendo direito de ser notificado do despacho de venda, de modo a poder assistir à abertura de propostas, nos termos do artigo 239.º do CPPT, faculdade que a Credora Caixa não pôde exercer por desconhecer por completo a data designada para o efeito, tendo sido impedida de acompanhar este acto processual e de apresentar proposta aquisitiva do bem penhorado nos autos.

IX)

Assim, evidente se torna que o total desconhecimento da realização da venda por propostas em carta fechada e da fase processual de venda por negociação particular em que os autos se encontram, são consequência necessária das omissões sucessivas de formalidades que a Lei prescreve expressamente,

X)

**Sendo que a omissão de todas as notificações produziu as nulidades processuais previstas no artigo 201.º do CPC, cuja irregularidade influi necessariamente no exame e na decisão da causa,**

XI)

**Não existindo qualquer dúvida que as omissões cometidas influíram na boa decisão da causa, relativamente à venda, impedindo a credora de se pronunciar sobre a mesma e de apresentar, querendo, uma proposta aquisitiva do bem penhorado,**

XII)

Tendo a Credora Reclamante arguido expressa e tempestivamente as nulidades cometidas, *ex vi* artigo 205.º do mesmo diploma legal, requerendo a anulação de todo o processado posteriormente ao terminus do prazo para a reclamação de créditos,

XIII)

Em virtude de as omissões cometidas terem impedido a Credora Reclamante, nessa qualidade processual, de exercer os direitos conferidos pela garantia real que possui sobre o bem imóvel, impedindo-a, igualmente, de exercer os direitos inerentes à sua posição processual e determinaram o desconhecimento do fundamento da realização da venda do bem imóvel penhorado nos presentes autos,

XIV)

**Tendo a venda por propostas em carta fechada necessariamente de ser dada sem efeito, em virtude das nulidades operadas** nos termos do disposto no artigo 201.º do CPC, conforme se encontra expressamente previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 909.º do CPC, aplicável por remissão do disposto na alínea c) do artigo 257.º do CPPT.

XV)

Anulabilidade esta que a Credora Reclamante expressa e tempestivamente arguiu, pois que apenas teve conhecimento do facto que serve de fundamento à anulação no dia 13/09/2005, pelo ofício remetido pelo 1.º Serviço de Finanças da Figueira da Foz, com o número 7130, datado de 13/09/2005.

XVI)

Relativamente à condenação da Fazenda Nacional no pagamento das custas, é por demais evidente que sendo esta a parte vencida no âmbito da reclamação deduzida pela Caixa Geral de Depósitos, evidentemente que terá de suportar o pagamento das custas na respectiva proporção, de harmonia com o disposto no n.º 1 e 2 do artigo 446.º do CPC,

XVII)

Pois que, com a alteração ao CCJ operada pelo DL 324/2003 de 27 de Dezembro, foi eliminada a isenção subjectiva de custas relativamente ao Estado, tendo a Fazenda Nacional deixado de estar isenta do pagamento de custas, estando assim obrigada ao seu pagamento como qualquer outro sujeito processual, em garantia da efectiva igualdade processual entre a Administração e os cidadãos,

XVIII)

Pelo exposto, e de harmonia com o disposto na alínea c) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 257.º do CPPT, V. Exas. determinarão a anulação da venda por propostas em carta fechada, por omissão de actos que a lei prescreve expressamente e cujas omissões influíram na boa decisão da causa nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 201.º do CPC,

XIX)

Mantendo-se na plenitude a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, por ter feito uma correcta interpretação e aplicação das normas e dos inerentes princípios jurídicos, o que tudo mereceu a concordância do digno Procurador da República».

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto é de parecer que o recurso merece provimento, em súmula, porque a norma do artigo 886º-A n.º 4 do Código de Processo Civil não é aplicável no processo de execução fiscal.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. A sentença impugnada houve por provado que

«- Foi penhorado em 16/4/02 um prédio em alvenaria destinado à habitação, inscrito na matriz urbana de S. Julião da Figueira da Foz sob o art. 320<sup>o</sup> e descrito na respectiva conservatória sob o n.º 1122;

- A penhora foi registada em 18/10/02;

- Por despacho de 2/6/04 foi determinada a venda por meio de proposta em carta fechada no dia 21/7/04, procedendo-se aos respectivos anúncios e à convocação de credores e venda judicial por edital;

- Na data da venda não surgiram propostas e ordenou-se a venda por negociação particular dela foi notificada a executada e fiel depositário, sendo publicitada a venda no DIÁRIO das BEIRAS em 16/11/04 e 17/11/04;

- Por requerimento de 9/5/05, a CGD dirigiu ao Chefe da Repartição de finanças onde corre a execução, veio lembrar que havia reclamado créditos em 20/5/04 relativamente aos executados Maria Dulcília e marido António Nobre;

- O chefe da respectiva repartição respondeu por ofício de 13/9/05 informando que dada a inexistência de propostas em carta fechada no dia 22/7/04 se encontra agora em fase da venda por negociação particular ao mesmo tempo que foram feitas penhoras nos vencimentos dos executados;

- No seguimento de tal informação a CGD, em 23/9/05, veio requerer a anulação da venda que por despacho do Tribunal de 5/2/07, foi o processo convolado para recurso do art. 276<sup>o</sup> do CPPT».

3. 1. A questão a julgar no presente recurso é a mesma que já em 28 de Março do corrente ano este Tribunal teve oportunidade de decidir, no processo n.º 26/07.

Merecendo o correspondente acórdão a nossa inteira concordância, quer quanto à decisão, quer no que respeita aos fundamentos, aqui o transcrevemos, na parte interessante:

«A questão dos autos é a de saber se as normas do Código de Processo Civil relativas à notificação da decisão sobre a venda ao credor com garantia sobre os bens a vender – artigo 886.º-A, n.º 4 – e à audição do credor com garantia real sobre o comprador e o preço de venda por negociação particular – artigo 904.º, alínea a) – são, ou não, subsidiariamente aplicáveis no processo de execução fiscal.

Dispõe o artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que o Código de Processo Civil é “de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos”.

Ou seja, ainda que o caso omissis tenha natureza adjectiva, as normas do CPC só serão aplicáveis quando exista falta de regulamentação no CPPT e nos diplomas a que se refere o seu artigo 1.º.

Ora, aquelas normas do CPC, invocadas pela recorrente, são algumas das que regulam a venda no processo de execução para pagamento de quantia certa.

Matéria que se encontra especialmente prevista na legislação fiscal – cfr. secção IX (Da venda de bens penhorados) do capítulo II (Do processo) do título IV (Da execução fiscal) do CPPT, artigos 248.º a 258.º, onde se define todo o regime da venda dos bens penhorados, nomeadamente a publicidade e as formalidades a que esta está sujeita (artigos 249.º e 256.º), bem como o valor base dos bens e as modalidades de venda (artigos 248.º, 250.º, 252.º e 255.º).

Ou seja, o legislador fiscal preceituou integralmente no CPPT o regime da venda no processo de execução fiscal.

Ao contrário do que acontece no processo de execução comum (onde, quando a lei não disponha diversamente, a venda pode revestir uma de várias modalidades, de acordo com a decisão do agente de execução, “ouvidos o exequente, o executado e os credores com garantia sobre os bens a vender” sendo estes depois notificados da decisão tomada por aquele – artigos 886.º e 886.º-A, n.ºs 1 e 4, do CPC), no processo de execução fiscal, “regra geral” – artigo 248.º do CPPT -, “a venda é feita por meio de propostas em carta fechada, salvo quando diversamente se disponha na presente lei”.

Estatuindo o artigo 252.º, n.º 1, alínea a), primeira parte, do CPPT, que “a venda por outra das modalidades previstas no Código de Processo Civil só é efectuada (...) quando a modalidade de venda for a de propostas em carta fechada e no dia designado para a abertura de propostas se verificar a inexistência de proponentes”.

Isto é, o CPC exige a notificação do credor com garantia (e do exequente e do executado), por parte do agente de execução, porque este tem liberdade para escolher a modalidade de venda mais rentável, depois de os ouvir. Trata-se, pois, de informar os interessados da decisão final, depois de recolher os seus contributos.

O que não acontece no processo de execução fiscal, onde não há lugar a tal escolha nem, consequentemente, a tal audição ou notificação: “regra geral”, “a venda é feita por meio de propostas em carta fechada” e se não houver proponentes no dia designado para a abertura das propostas, como aconteceu no caso dos autos, a venda é efectuada por outra das modalidades previstas no CPC, nomeadamente por negociação particular – artigo 886.º, n.º 3, alínea c) -, se o órgão de execução fiscal não quiser adquirir os bens para a Fazenda Pública, nos termos do artigo 255.º do CPPT.

E, no caso de negociação particular, o legislador fiscal, ao contrário do ordinário, não exigiu que o executado e demais credores aceitassem o comprador ou o preço acordado – artigo 904.º, alínea a), do CPC – antes se bastou com a publicação na internet, nos termos definidos pela Portaria n.º 352/2002, de 3 de Abril, do nome ou firma do executado, do órgão onde corre o processo, da identificação sumária dos bens, do local, prazo e horas em que estes podem ser examinados, do valor base da venda e do nome ou firma do negociador, bem como da residência ou sede deste – artigo 252.º, n.º 3, do CPPT.

Foi, portanto, opção do legislador excluir do processo de execução fiscal a audiência do credor com garantia sobre a modalidade da venda e consequente notificação da decisão, o mesmo acontecendo com a necessária aceitação, do dito credor, no caso de negociação particular, do comprador ou do preço.

O que se compreende se se atender às características da execução fiscal.

“A execução fiscal, dado o seu fim de arrecadação coerciva de dívida ao Estado ou entidades equiparadas, caracteriza-se, em primeira linha, pela sua celeridade (...) [, tendo] este princípio geral (...) uma notável premência nesta forma de processo” – cfr. **Laurentino da Silva Araújo**, *Processo de Execução Fiscal*, Almedina, p. 27.

Com efeito, “o processo comum de execução foi estruturado em termos menos simples, e menos rápidos, por motivos amplamente atendíveis” – **Soares Martinez**, *Direito Fiscal*, 7.ª edição, p. 444 –, *maxime*, interesses privados, pelo que se compreende a audiência, a notificação e até a aprovação dos interessados.

Já no processo de execução fiscal está em causa a cobrança de receitas tributárias que visam “a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” e a promoção da justiça social, da igualdade de oportunidades e das necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento – artigo 5.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

E é “em consonância com a maior celeridade que se pretende com o processo de execução fiscal” que neste processo “não se prevê expressamente tal audiência prévia” do credor com garantia – cfr. **Jorge de Sousa**, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 4.ª edição, nota 4 ao artigo 248.º – nem a notificação subsequente, nem a aceitação do comprador ou do preço acordado.

Aliás, o próprio CPC prevê que a venda seja feita por negociação particular, sem necessidade da dita aceitação do credor, “quando haja urgência na realização da venda, reconhecida pelo juiz” – artigo 904.º, alínea c).

Assim, em vista de tal interesse público e celeridade processual, o legislador fiscal regulou integral e imperativamente os regimes da modalidade da venda (ditos artigos 248.º, 252.º e 255.º do CPPT) e do valor base dos bens (artigo 250.º do mesmo diploma), pelo que, falecendo o requisito da omissão previsto no artigo 2.º do CPPT, as normas do Código de Processo Civil relativas à notificação da decisão sobre a venda ao credor com garantia sobre os bens a vender – artigo 886.º-A, n.º 4 – e à audiência do credor com garantia real sobre o comprador e o preço de venda por negociação particular – artigo 904.º, alínea a) – não são subsidiariamente aplicáveis ao processo de execução fiscal.

Cfr., neste sentido, ainda que apenas relativamente ao artigo 886.º-A, n.º 4, do CPC, mas por razões idênticas, o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Dezembro de 2003, processo n.º 01951/03».

3.2. Procedem, pelas razões constantes do aresto parcialmente acabado de transcrever, as conclusões 1 a 13 das alegações da recorrente.

Quanto às conclusões 14 a 19, respeitam à condenação em custas da Fazenda Pública no Tribunal recorrido, face ao seu decaimento, posto que aquele Tribunal julgou procedente a arguição de nulidade agora reapreciada.

Mas, não subsistindo tal decisão, por força do que adiante se ditará, em resultado do antecedentemente exposto, não perdura o seu segmento relativo às custas. E a Fazenda Pública, antes perdedora, sai, desta feita, vencedora, não havendo lugar à sua condenação em custas.

Como assim, não temos que nos pronunciar sobre se, no caso, a Fazenda conserva ou não o benefício de isenção de custas de que beneficiou até à vigência do Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de Dezembro, ficando prejudicada a apreciação de tal questão.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando improcedente a arguição de nulidade pela ora recorrida.

Custas a cargo da recorrida Caixa Geral de Depósitos, S. A., na 1ª instância e neste Tribunal, aonde contra-alegou, fixando-se, aqui, a procuradoria em 50%.

Lisboa, 3 de Outubro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 3 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Prazo de entrega. Juros de mora.*

### Sumário:

- I — As obrigações de entrega das contribuições para a segurança social, quer a parte devida pelas entidades patronais quer a parte devida pelos trabalhadores, e de entrega das declarações de remunerações, por parte das entidades empregadoras, devem ser realizadas no mesmo prazo, isto é, até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que dizem respeito – o do exercício da actividade profissional dos trabalhadores – e não até ao dia 15 do mês seguinte ao do pagamento.*
- II — O não pagamento das contribuições no prazo referido em 1. determina a obrigação de juros moratórios.*

Processo n.º 536/07-30.

Recorrente: Instituto de Solidariedade e Segurança Social de Braga e Somelos Tecidos, SA.

Recorrido: Os mesmos.

Relator: Exmº Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

**I** – Somelos Tecidos, SA, com sede no lugar de Valdante, freguesia de Ronfe, concelho de Guimarães, veio impugnar judicialmente a liquidação de juros de mora efectuada pela Segurança Social e referente aos meses de Outubro, Novembro, Dezembro e subsídio de Natal de 2003 e Janeiro, Fevereiro e Março de 2004.

Por sentença do Mmo. Juiz do TAF de Braga foi a impugnação judicial deduzida julgada parcialmente procedente.

Não se conformando com tal decisão, dela vem a impugnante interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup>- O entendimento prolatado na douta sentença em crise no sentido de que as contribuições da entidade patronal (23,75%) são devidas aquando do vencimento dos salários dos trabalhadores é incompatível com os princípios, direitos e regimes consagrados no Contrato Colectivo de Trabalho à data em vigor, no Despacho Conjunto de 26/2/86 das Secretarias de Estado do Emprego e Formação Profissional e Segurança Social (DR II Série, n.º 62, de 15/3/86), na Lei e na Constituição da República Portuguesa.

2.<sup>a</sup>- O citado Despacho Conjunto prevê que, numa situação de desfaseamento entre o mês de pagamento de contribuições e o mês de reporte das remunerações, o pagamento das contribuições deve ser efectuado no mês seguinte ao do efectivo pagamento dos salários, concedendo-se às empresas incumpridoras um regime mais favorável ao aplicado pela sentença em crise às empresas cumpridoras, como é o caso da impugnante.

3.<sup>a</sup>- A sentença produzida, na medida em que faz impender sobre a impugnante – enquanto empresa cumpridora – um regime mais desfavorável ao aplicado pela Segurança Social às empresas incumpridoras, ofende imperativos constitucionais como sendo o art.º 13.º da Constituição da República Portuguesa.

4.<sup>a</sup>- A interpretação atribuída aos art.ºs 47.º da Lei n.º 32/2002, de 20/12, e 10.º do Decreto-Lei n.º 140-D/86, de 14 de Junho, conjugados com o regime previsto no Despacho Conjunto de 26/2/86 das Secretarias de Estado do Emprego e Formação Profissional e Segurança Social (DR II Série, n.º 62, de 15/3/86), no sentido em que é concedido um regime mais favorável às empresas com salários em atraso, é inconstitucional por violar o art.º 13.º da Constituição da República Portuguesa.

5.<sup>a</sup>- As contribuições para a Segurança Social são devidas pelas entidades patronais em função do pagamento das remunerações aos trabalhadores (não se confunda com isso a constituição da obrigação contributiva).

6.<sup>a</sup>- O pagamento dos salários aos trabalhadores pela recorrente ocorreu sempre nos três primeiros dias úteis seguintes àqueles meses a que os mesmos salários respeitam, em rigoroso cumprimento ao n.º 1 da Cláusula 32.<sup>a</sup> do Contrato Colectivo de Trabalho à data em vigor para a indústria têxtil (BTE 1.<sup>a</sup> série, n.º 37, de 8/10/81, a fls. 2707).

7.<sup>a</sup>- Uma coisa é o surgimento da obrigação contributiva – a que se refere expressamente o art.º 45.º da Lei n.º 32/2002) – e outra, bem diversa, é precisar legalmente o momento da efectivação do respectivo envio à Segurança Social.

8.<sup>a</sup>- No que diz respeito às quotizações (11%), é na altura em que se verifica a retenção na fonte por parte das empregadoras que se evidencia legalmente a obrigação da remessa das contribuições, já que enquanto não houver pagamento de remunerações não há descontos a processar.

9.<sup>a</sup>- Sendo o salário pago no mês seguinte ao que diz respeito, a retenção na fonte é efectuada nessa ocasião, pelo que o pagamento à Segurança Social pode ser efectuada até ao dia 15 do mês seguinte àquele em que o salário foi pago e ocorreu a respectiva retenção na fonte.

10.<sup>a</sup>- As contribuições dos trabalhadores por conta de outrem devem ser descontadas nas respectivas remunerações e pagas pela entidade empregadora, juntamente com a contribuição própria – 23,75% - (n.º 3 do art.º 24.º da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, que praticamente reproduz o n.º 2 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio), pelo que a **obrigação contributiva vence-se no exacto momento em que se vence a obrigação de entregar as quotizações retidas aos trabalhadores.**

11.<sup>a</sup>- É a partir do dia do desconto no pagamento das respectivas remunerações que se identifica o prazo – dia 1 a 15 do mês seguinte – em que a entidade patronal deverá remeter tais descontos (retidos na fonte) **juntamente com as suas próprias contribuições** à Segurança Social (n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 199/99).

12.<sup>a</sup>- A obrigação contributiva no que diz respeito às contribuições da entidade patronal surge com o pagamento das remunerações aos trabalhadores.

13.<sup>a</sup>- Quando se refere no n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 199/99 que o pagamento das contribuições deve ser feito até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito, tal só pode significar que o início desse lapso de tempo decorre a partir do facto a que se reporta, sendo esse facto necessariamente o mês em que se verifica o pagamento das retribuições e nunca o mês em que ocorreu a prestação do trabalho a que aquelas remunerações dizem respeito, até porque tal não se lê na invocada disposição legal.

14.<sup>a</sup>- A obrigação de pagamento de contribuições decorrente do pagamento efectivo das remunerações é uma obrigação distinta da obrigação formal de remeter as declarações de remunerações, sendo que para esta última a lei estabeleceu expressamente um limite temporal para o seu cumprimento.

15.<sup>a</sup>- A obrigação de pagamento das contribuições, por seu turno, não mereceu semelhante tratamento legislativo, pelo que regularam-se expressa e intencionalmente, de forma diferente, os dois actos – remessa de declarações e pagamento das contribuições, porquanto:

a) No que diz respeito à entrega/remessa das folhas de remunerações a lei refere que essa obrigação deve ser cumprida entre os dias 1 a 15 do mês seguinte àquele a que as **remunerações** dizem respeito,

b) já quanto ao pagamento das contribuições a lei apenas refere até ao dia 15 do mês seguinte a que disserem respeito.

16.<sup>a</sup>- As declarações das remunerações têm que ser enviadas no prazo legal, independentemente de haver pagamento de salários, enquanto que as contribuições, por força da Lei de Bases, só serão entregues **havendo pagamento de retribuições**, porque só então se procedem aos descontos a que alude o n.º 1 do art.º 47.º da Lei n.º 32/2002.

17.<sup>a</sup>- A interpretação da lei, no sentido de que as contribuições para a Segurança Social devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeita a prestação do trabalho, viola o princípio da igualdade constitucionalmente consagrado, em virtude desse entendimento conduzir a uma aplicação da lei desigual e favorável às empresas incumpridoras no que diz respeito ao pagamento atempado dos salários, atento o regime previsto no Despacho Conjunto de 26/2/86 das Secretarias de Estado do Emprego e Formação Profissional e Segurança Social (DR II série, n.º 62, de 15/3/86).

Também o Instituto da Segurança Social se não conformou com o decidido pelo que recorre igualmente para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.- Na douta sentença ora recorrida, o Meritíssimo Juiz “a quo” entendeu que a ora recorrente tinha que pagar à impugnante juros indemnizatórios na parte referente ao pagamento das quotizações, contando-se tais juros desde o pagamento dos juros de mora referentes àquelas quotizações até à emissão da nota de reembolso, uma vez que as contribuições devidas pelas quotizações podem ser liquidadas até ao dia quinze (ou dia útil seguinte, caso aquele o não seja) do mês seguinte ao mês em que efectivamente foram pagas as remunerações aos trabalhadores, pelo que se anula a liquidação nessa parte.

2.- No que respeita ao pagamento das quotizações pela impugnante, deveriam ser aplicadas as disposições legais próprias.

3.- Assim, o Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” na douta sentença de que ora se recorre violou as disposições legais estabelecidas no n.º 2 do artigo 45.º e n.º 1 do artigo 47.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro, no n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho, no artigo 8.º do Decreto-Regulamentar n.º 26/99, de 27 de Outubro e o disposto no n.º 1 da cláusula 32.<sup>a</sup> do Contrato Colectivo de Trabalho em vigor para o seu ramo de actividade, publicado no Boletim do Trabalho e Emprego, 1.<sup>a</sup> série, n.º 37, de 08 de Outubro de 1981.

4.- A impugnante deveria ser condenada a proceder ao pagamento das contribuições devidas pelas quotizações, pois estas devem ser liquidadas até ao dia quinze do mês subsequente ao que os vencimentos, efectivamente pagos, dizem respeito, pelo que deveria manter-se a liquidação nessa parte.

5.- Por esse facto, deve reconhecer-se que o não pagamento pela impugnante das contribuições, bem como das quotizações dentro daquele prazo, determina o nascimento da obrigação de juros de mora e, conseqüentemente, a sua liquidação.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso interposto pela impugnante não merece provimento e de que o recurso interposto pelo Instituto de Segurança Social merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II –** Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. A impugnante efectuou o pagamento dos vencimentos dos seus trabalhadores referentes ao mês de Outubro de 2003 no dia 05/11/2003 e liquidou as respectivas contribuições devidas à Segurança Social no dia 15/12/2003;

2. A impugnante efectuou o pagamento dos vencimentos dos seus trabalhadores referentes ao mês de Novembro de 2003 no dia 04/12/2003 e liquidou as respectivas contribuições devidas à Segurança Social no dia 15/01/2004;

3. A impugnante efectuou o pagamento do subsídio de Natal de 2003 no dia 15/12/2003 e liquidou as respectivas contribuições devidas à Segurança Social no dia 15/01/2004;

4. A impugnante efectuou o pagamento dos vencimentos dos seus trabalhadores referentes ao mês de Dezembro de 2003 no dia 06/01/2004 e liquidou as respectivas contribuições devidas à Segurança Social no dia 16/02/2004;

5. A impugnante efectuou o pagamento dos vencimentos dos seus trabalhadores referentes ao mês de Janeiro de 2004 no dia 04/02/2004 e liquidou as respectivas contribuições devidas à Segurança Social no dia 15/03/2004;

6. A impugnante efectuou o pagamento dos vencimentos dos seus trabalhadores referentes ao mês de Fevereiro de 2004 no dia 03/03/2004 e liquidou as respectivas contribuições devidas à Segurança Social no dia 15/04/2004;

7. A impugnante efectuou o pagamento dos vencimentos dos seus trabalhadores referentes ao mês de Março de 2004 no dia 05/04/2004 e liquidou as respectivas contribuições devidas à Segurança Social no dia 17/05/2004;

8. Nas ordens de pagamento das mencionadas contribuições a impugnante discriminou o mês a que respeitavam e o mês em que as liquidava;

9. Devido à liquidação das contribuições à Segurança Social nas datas acima referidas, esta entidade liquidou à impugnante o montante de € 20.694,22, a título de juros de mora, a qual foi paga a 20/05/2004.

**III –** A questão que desde logo se coloca nos presentes autos é a de se saber quando nasce ou se vence a obrigação de pagamento das contribuições devidas pelas entidades patronais à segurança social.

A este respeito se pronunciou já este STA no acórdão de 7/2/07, proferido no recurso n.º 745/06, do qual se extrai a seguinte passagem: «*Nos termos do artigo 45.º, n.º 2, da Lei n.º 32/2002, que aprova as bases da segurança social, a obrigação contributiva das entidades empregadoras constitui-se com o início da actividade profissional pelos trabalhadores ao seu serviço, sendo os termos do seu cumprimento estabelecidos no quadro do respectivo regime de segurança social.*

*E, assim constituída a obrigação contributiva, há que determinar os responsáveis pelo pagamento das contribuições, o tempo do cumprimento da obrigação e quais as obrigações acessórias respectivas.*

*Tal responsabilidade é naturalmente das entidades empregadoras, num sistema de retenção na fonte quanto às contribuições dos trabalhadores – artigo 47.º - uma vez que o valor das correspondentes quotizações é descontada nas remunerações a estes pagas – n.º 1.*

*Por outro lado, as contribuições, tanto as dos trabalhadores como as das entidades patronais, devem ser pagas “até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito” – artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho.*

*Este diploma, que “procedeu à definição das taxas contributivas do regime geral dos trabalhadores por conta de outrem”, foi regulamentado pelo Decreto Regulamentar n.º 26/99, de 27 de Outubro, que veio determinar – artigo 6.º - o prazo para entrega das declarações de remunerações pelas entidades empregadoras: “até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações disserem respeito”.*

*Temos, assim, que as declarações de remuneração devem ser entregues até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que estas dizem respeito, o que se compreende já que o montante das contribuições é determinado pela aplicação das taxas previstas no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho, às remunerações legalmente consideradas como base de incidência contributiva – artigo 10.º deste diploma.*

*Ou seja: o montante das contribuições depende do valor das remunerações e as remunerações dizem naturalmente respeito ao mês em que a actividade é exercida, pois que a obrigação contributiva se refere ao exercício da actividade profissional pelos trabalhadores – dito artigo 45.º.*

*Por outro lado, as contribuições – todas – devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito.*

*Ora, se as remunerações respeitam ao mês em que a actividade é exercida, temos que o prazo para entrega das declarações coincide com o prazo para a entrega das contribuições.*

*O que se afigura perfeitamente lógico dado que as contribuições dos trabalhadores são descontadas, como se disse, pela entidade patronal, nas respectivas remunerações e as desta têm também estas como referente.*

*E tanto assim é que o artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 199/99 e o artigo 6.º do Decreto Regulamentar n.º 26/99 – que o regulamentou – utilizam a mesma expressão “a que disserem respeito”.*

*Certo que, no primeiro, são determinantes as contribuições e, no segundo, as remunerações, mas, como vimos, elas são simultâneas dado, desde logo, aquele sistema de retenção na fonte e o predito referente.*

*Assim, o exercício da actividade profissional é o alicerce de todo o regime:*

*- A obrigação contributiva das entidades empregadoras constitui-se com o início do exercício da actividade profissional pelos trabalhadores ao seu serviço – artigo 45.º, n.º 2, da Lei n.º 30/2002, de 20 de Dezembro;*

*- O montante das contribuições a pagar é determinado pela aplicação das taxas legais às remunerações pagas pelo exercício daquela actividade – artigo 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho;*

*- As contribuições devem ser pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que disserem respeito, isto é, ao mês seguinte a que respeitam as remunerações ou, de outro modo, ao mês seguinte ao do exercício da actividade profissional – artigo 10.º, n.º 2, deste último diploma legal;*

*- As entidades empregadoras devem enviar as declarações de remuneração até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que as remunerações disserem respeito, ou seja, ao mês seguinte àquele em que foi exercida a actividade profissional – artigo 6.º do Decreto Regulamentar n.º 26/99, de 27 de Outubro.*

*Do referido contexto legal e ao contrário do que pretendem as recorrentes, não resulta, pois, que o artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 199/99, considere relevante o mês do pagamento das remunerações, por modo que o mês de pagamento das contribuições fosse o mês seguinte ao do pagamento das remunerações.*

*Pois as remunerações estão dependentes do exercício da actividade profissional e não valem, no ponto, a se: o montante da contribuição determina-se pela remuneração paga mas esta sempre corresponde ao mês em que a actividade profissional foi exercida.*

*Na hipótese dos autos – como resulta do probatório –, as recorrentes pagavam as remunerações dos trabalhadores nos três primeiros dias úteis do mês seguinte àquele em que era exercida a actividade pelo que a este diziam respeito, estando assim sujeitas ao pagamento das contribuições que naquelas descontavam, até ao dia 15 do mesmo mês: afinal, o do pagamento.*

*E como pagavam as contribuições apenas no mês seguinte ao do pagamento da remuneração, que não o mês seguinte àquele a que aquelas diziam respeito, são efectivamente devidos os questionados juros.».*

*Seguindo, pois, a doutrina do citado aresto, temos que as obrigações de entrega das contribuições para a segurança social, quer a componente devida pelas entidades patronais quer a devida pelos trabalhadores, e de entrega das declarações de remunerações, por parte das entidades empregadoras, devem ser realizadas no mesmo prazo, ou seja, até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que dizem respeito: o do exercício da actividade profissional dos trabalhadores e não, como defende a impugnante, até ao dia 15 do mês seguinte ao do pagamento das remunerações.*

*E, no caso em apreço, como a impugnante só pagava as contribuições no mês seguinte ao do pagamento das remunerações e não no mês seguinte àquele a que as remunerações diziam respeito, é evidente que são devidos os juros de mora que lhe foram liquidados por se verificar atraso no pagamento.*

*Assim sendo, também o segmento da sentença recorrida que reconhece à impugnante o direito à percepção de juros indemnizatórios se não pode manter.*

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso interposto pelo Instituto de Segurança Social e negar provimento ao recurso interposto pela impugnante, revogando a sentença recorrida, e, em consequência, julgar a impugnação judicial improcedente, mantendo-se a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante na 1.ª instância e neste STA, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 3 de Outubro de 2007. — António Calhau (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.



## Acórdão de 3 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Impugnação Judicial. Extemporaneidade. Responsabilidade Subsidiária.*

### Sumário:

*Nos casos de reversão da execução fiscal, o prazo de 90 dias que os responsáveis subsidiários têm para impugnar a liquidação conta-se da sua citação, que não do termo do prazo de pagamento voluntário – artigo 102.º, n.º 1, alínea c), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 562/07-30.

Recorrente: Joaquim da Silva Pereira e mulher.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Joaquim da Silva Pereira e Maria da Glória Costa vêm recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que rejeitou liminarmente, por extemporaneidade, a impugnação judicial por aqueles deduzida “no âmbito da reversão verificada no processo de execução fiscal n.º 0418199401009168 e 041899401006126 na importância total de € 71.957,47”.

Fundamentou-se a decisão em que a petição “deu entrada em 12 de Dezembro de 2005 (...), muito para além dos prazos previstos para deduzir impugnação judicial, bem como para a oposição à execução fiscal”, uma vez que, nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação deveria ter sido deduzida no prazo de 90 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto, não sendo possível a convalidação por o prazo para a dedução da oposição ser de 30 dias a contar da citação pessoal – artigo 203.º do mesmo diploma legal.

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

1 – *É dito na decisão recorrida que os autos não revelam o termo do prazo para pagamento voluntário, mesmo assim o Tribunal decide julgar extemporânea a presente impugnação.*

2 – *Os Recorrentes, no âmbito da reversão que contra si foi efectuada, foram citados no dia 25-8-2005 para no prazo de 30 dias pagarem as quantias de 28.584,78€ + 46.372,67€.*

3 – *Mais foram notificados de que poderiam deduzir impugnação judicial nos prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º do CPPT.*

4 – *A impugnação judicial deu entrada na secretaria do TAF no dia 12-12-2005.*

5 – *O prazo para apresentar a impugnação, de acordo com o artigo 102.º 1 a) terminava em 24-12-2005.*

6 – *Violou o TAF o disposto no artigo 102 1 a) do CPPT.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por no julgado “se ter feito boa aplicação da lei, sendo certo que, no caso, o início do prazo de impugnação se conta do facto previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT e não, como pretendem os recorrentes, do facto previsto na alínea a)”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

A questão decidenda é a de saber em que prazo pode o revertido impugnar a liquidação das dívidas exequendas.

Como se retira dos autos (fls. 30-31), em 17 de Agosto de 2005, o recorrente Joaquim da Silva Pereira foi citado, na qualidade de responsável subsidiário, do acto de reversão da execução fiscal que inicialmente correrá contra Maria da Glória Costa, Lda.

E, em 12 de Dezembro do mesmo ano, os ora recorrentes deduziram impugnação judicial.

O artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário determina quais os prazos de apresentação da impugnação judicial.

Por regra, o prazo de impugnação judicial é de 90 dias (n.º 1), sendo o *dies a quo* estipulado em momentos diferentes, nas várias alíneas deste número 1, de acordo com as especificidades dos momentos procedimentais e processuais em que pode ser utilizada.

Estando, ainda, previstos outros prazos durante o qual pode ser exercido este direito de acção - n.ºs 2, 3 e 4 do mesmo artigo.

Pretendem os recorrentes que o dito prazo de 90 dias se conte a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte – dito artigo 102.º, n.º 1, alínea *a*).

Mas não é assim.

Este inciso normativo não é aplicável no caso de responsabilidade subsidiária, uma vez que a norma da alínea *c*) expressamente determina que “a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir (...) da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal”.

Ou seja, nos casos de reversão da execução fiscal, como é o dos autos, o prazo de 90 dias que os responsáveis subsidiários têm para impugnar a liquidação conta-se da sua citação, que não do termo do prazo de pagamento voluntário.

Sendo que “os prazos do procedimento tributário e de impugnação judicial contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil” – artigo 20.º, n.º 1, do CPPT.

Ora, tendo a citação ocorrido no dia 17 de Agosto de 2005, o prazo de 90 dias completou-se no dia 15 de Novembro do mesmo ano.

E, assim sendo, quando, a 12 de Dezembro de 2005, foi deduzida a impugnação, o direito de acção havia já caducado.

Pelo que a impugnação judicial é, efectivamente, intempestiva.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, fixando-se a procuradoria em 1/6, sem prejuízo do benefício do apoio judiciário.

Lisboa, 3 de Outubro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 3 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Derrogação do sigilo bancário. Fundamentação. Impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável.*

### Sumário

- I — As decisões da administração tributária de acesso a informações e documentos bancários referidas no artigo 63.º-B da LGT devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, podendo essa fundamentação, nos termos do artigo 77.º da LGT, consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*
- II — A administração tributária tem o poder de aceder aos documentos bancários dos contribuintes, de acordo com a alínea a) do n.º 3 do artigo 63.º-B da LGT, quando se verificar a impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º da LGT, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta.*
- III — A possibilidade de derrogação do sigilo bancário, em tais situações, tem de ser ponderada à luz de um critério de proporcionalidade, adequação e necessidade, verificando-se este quando a AF não tenha à sua disposição outras formas de aceder à informação pretendida.*

Processo n.º: 630/07-30.

Recorrente: Quintino Costa Velho.

Recorrido: Director Geral dos Impostos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Quintino Costa Velho, com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Coimbra que lhe negou provimento ao recurso interposto do despacho do Director Geral dos Impostos de 16/11/06, proferido no processo 802/4.5 da Direcção de Finanças de Coimbra,

que determinou o acesso directo da Administração Fiscal às suas contas bancárias, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. A decisão recorrida está deficiente/insuficientemente fundamentada na parte em que considerou improcedente o vício de falta de fundamentação da decisão administrativa.

2. A argumentação quanto à verificação dos requisitos legais constantes do artigo 63.º-B da LGT é, em sede de avaliação da suficiência da fundamentação administrativa, totalmente imprestável por não se avaliar aí a validade formal do discurso verbalizado pela administração como suporte constituinte da decisão administrativa, o que, no plano material, se traduz na impertinência da referida remissão e, bem assim, na ausência de fundamentação para a conclusão alcançada pelo Tribunal.

3. Nessa matéria, o Tribunal aplicou um critério normativo inconstitucional – qual seja, o resultante da aplicação conjugada dos artigos 146.º-A e 123.º, n.º 2, 2.ª parte, do CPPT, quando interpretados conjuntamente no sentido de admitir que a decisão judicial de aferição do cumprimento do dever de fundamentação administrativa (vício de forma por falta de fundamentação do acto administrativo-tributário) seja fundamentada por remissão para argumentos/fundamentos invocados em sede de análise de vício distinto (vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito) quando nessa parte não exista, expressa ou implicitamente, qualquer consideração sobre o vício de violação de lei por falta de fundamentação, por violação do direito a um processo justo e equitativo – artigo 6.º, n.º 1, da CEDH, e 20.º da CRP – e por violação do dever de fundamentação das decisões judiciais – artigo 205.º, n.º 1, da CRP.

4. No artigo 63.º-B, n.º 4 (actual n.º 3), da LGT, o legislador, fora do regime geral definido no artigo 77.º da LGT, exigiu que “as decisões da administração tributária (...) devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam”, deixando assim cair (*lex specialis derogat lex generalis*) neste artigo 63.º-B, n.º 4, da LGT, como se vê, a possibilidade da fundamentação administrativa se bastar com uma sucinta explicação colhida numa “mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres ...”.

5. Resulta do confronto com os dois regimes (do art.º 63.º-B, n.º 4 actual e o do 77.º, n.ºs 1 e 2) que a menção constante do art.º 63.º-B – “expressa menção dos motivos concretos” – não acompanhada da possibilidade de ser realizada por “mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres ...” só pode traduzir a exigência de se verem expressa e taxativamente referidos na decisão do Sr. Director-Geral os motivos concretos que justificam o acto, sem que esses motivos possam colher-se implicitamente da remissão para os demais elementos do procedimento.

6. A fundamentação da decisão administrativa por remissão é, assim, ilegal.

7. Sendo que, perfilhando-se entendimento diferente, é inconstitucional o artigo 63.º-B, n.º 3 (actual n.º 4), da LGT, por violação do princípio da legalidade fiscal, na medida em que se admita como válida uma fundamentação por remissão dado que esta é realizada sem apoio no *tatbestand* que define as exigências do cumprimento desse dever e que, por densificar matéria sujeita ao referido princípio, não pode ser objecto de uma interpretação/aplicação analógica.

8. A remissão para todos os elementos constantes do processo, com excepção das notificações, redonda numa fundamentação *passé partout* que não informa devidamente o contribuinte dos concretos motivos que presidiram à decisão notificada.

9. A fundamentação para onde se remeteu é também ela manifestamente ambígua, dado que, como resulta do teor da informação que esteve na base do pedido de derrogação do sigilo bancário, fez assentar as razões do decidido no disposto no artigo 63.º, n.º 2 (actual n.º 3), alínea a) da LGT, invocando, a esse propósito, que os fundamentos materiais subjacentes corresponderiam: 1.º à “existência de factos concretamente identificados indiciadores de falta de veracidade dos valores declarados para efeitos de IRS” e, 2.º, à “falta de apresentação ou não exibição de elementos esclarecedores relativos às verdadeiras variações patrimoniais do sujeito passivo”, sendo certo que esses alegados fundamentos não autorizam por si só o levantamento do sigilo bancário ao abrigo do dispositivo legal acima mencionado.

10. A hipótese constante da alínea a) do n.º 2 (actual n.º 3) do art.º 63.º-B da LGT apenas abrange as situações em que, perante a existência de irregularidades, a AF proceda à demonstração da impossibilidade de proceder à avaliação directa, devendo, para tal, lançar mãos de todos os meios ao seu dispor para justificar a impossibilidade de avaliação directa dos rendimentos alegadamente omitidos.

11. Não tendo a AF indicado a impossibilidade de obter os elementos pretendidos através de outros meios ao seu dispor, fazendo decorrer daí a impossibilidade de avaliação directa, não podem dar-se por preenchidos os requisitos de actuação da AF.

12. Não constitui abuso de direito a consideração da derrogação do sigilo bancário como um meio excepcional de aceder a informação fiscalmente relevante apenas possível no caso de inexistir outro meio de aceder à mesma informação.

13. Pelo contrário, é inconstitucional a norma do artigo 63.º-B, n.º 2, alínea a), (actual n.º 3), da LGT, interpretada no sentido de admitir a derrogação do sigilo bancário quando existem outros meios de acesso à mesma informação, por violação dos artigos 18.º e 26.º da CRP.

14. A possibilidade de derrogação do sigilo bancário tem de ser ponderada à luz de um critério de proporcionalidade, adequação e necessidade, podendo este dar-se por satisfeito quando a AF tem à sua disposição outras formas de aceder à informação pretendida.

15. Viola, por isso, a decisão recorrida o disposto nos artigos 63.º-B, n.ºs 2 e 3 (actuais n.ºs 3 e 4) da LGT e os artigos 18.º e 26.º da CRP.

Contra-alegando, vem o Director-Geral dos Impostos dizer que:

1- O recorrente apresentou recurso jurisdicional da sentença proferida em 08/05/2007, atribuindo à sentença recorrida a violação de diversos normativos, nomeadamente os artigos 63º-B, n.ºs 2 e 3 (actuais 3 e 4) da LGT e os artigos 18º e 26º da CRP.

2- A douta sentença recorrida, a fls... dos autos, ao negar provimento ao recurso fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, motivo pelo qual deve ser mantida.

3- O recorrente jurisdicional não põe em crise a matéria de facto dada como provada na douta sentença.

4- No entanto, o recorrente entende que a sentença recorrida fez uma interpretação inconstitucional do artigo 63-B da LGT, porque aceitou a fundamentação da decisão administrativa, e no seu entender essa decisão não cumpria a especial exigência de fundamentação, que o referido artigo exige.

5- Contrariamente a este entendimento, toda a jurisprudência que vem sendo produzida a propósito da derrogação de sigilo bancário, e onde vem sendo abordada a fundamentação do acto de derrogação, tem aceite que os pareceres e informações fazem parte integrante do acto administrativo.

6- Bem andou a sentença recorrida ao concluir pelo não provimento do recurso e pela manutenção da decisão recorrida, ao aceitar a fundamentação do acto de derrogação.

7- Acresce que também a douta sentença se encontra devidamente fundamentada, não padecendo do alegado vício de inconstitucionalidade por violação do artigo 205º nº1 da CRP.

8- De facto, a fundamentação da douta sentença é comum aos vícios alegados e analisados na douta sentença, pelo que, o facto de a fundamentação do alegado vício ter sido feita por remissão, em nada viciou a douta sentença.

9- É que, se os argumentos são coincidentes e respondem cabalmente ao alegado pelo recorrente, e já estão plasmados na decisão, nada iriam acrescentar só pelo facto de serem repetidos, motivo pelo qual, se entende que a douta sentença não padece de falta de fundamentação e, em nada contraria a Lei ou quaisquer Princípios Constitucionais.

10- O recorrente jurisdicional considera que a sentença recorrida interpretou o artigo 63º-B, n.º2 a) (actual n.º3) da LGT, no sentido de admitir a derrogação do sigilo bancário quando existem outros meios de acesso à mesma informação, e que por isso violou os artigos 18.º e 26.º da CRP.

11- A derrogação do sigilo bancário é um meio excepcional que a lei criou para permitir a avaliação directa da matéria colectável, e tal acesso está limitado apenas nas situações em que determinados pressupostos estão verificados (No caso os do artigo 63º-B n.º3 a) da LGT, versão actualizada).

12- Conforme ficou devidamente comprovado pela douta sentença, esses pressupostos encontram-se verificados, pelo que é legítimo o recurso a este instrumento pela Administração Fiscal.

13- A douta sentença, contrariamente ao alegado pelo recorrente, fez uma correcta interpretação do normativo em causa, tendo feito uma apreciação exaustiva quanto à necessidade e adequação da utilização do instrumento de avaliação directa da matéria tributável, pelo que deve ser mantida.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Não obstante o Mmo. Juiz relator, em serviço de turno, ter oficiosamente suscitado a questão da eventual incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso, por este não versar matéria exclusivamente de direito, e as partes se não terem pronunciado sobre ela, apesar de notificadas para o efeito, é nosso entendimento de que o recurso versa exclusivamente matéria de direito, sendo, por isso, este o Tribunal competente para dele conhecer, o que cumpre desde já fazer.

**II –** Mostram-se provados os seguintes factos:

I – Os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra iniciaram uma acção de fiscalização ao Recorrente, em resultado da qual foi elaborada a informação que consta de fls. 1 a fls. 50 do processo administrativo em apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos, dela constando, além do mais, o seguinte:

#### **«CAPÍTULO I**

*Conforme consulta efectuada aos ficheiros informáticos da Alfândega de Aveiro, verificou-se que o contribuinte “Quintino Costa Velho” interveio como declarante (DAV – Declaração Aduaneira de Veículo) no processo de regularização fiscal de 213 viaturas (71 em 2003, 95 em 2004 e 47 em 2005) – ver anexos I-1 a I-16.*

*Visitado o contribuinte (acção inspectiva), verificamos que os registos contabilísticos não reflectem o valor dos serviços prestados relativos às operações descritas, pois somente estão contabilizados documentos relativos à legalização de 15 viaturas (honorários), e destas apenas 8 fazem parte dos registos recolhidos na Alfândega de Aveiro.*

*Em função dos processos colocados à minha disposição, relativos à legalização das viaturas efectuada pelo contribuinte, concluímos que além dos veículos mencionados nos ficheiros recolhidos na Alfândega de Aveiro, o sujeito passivo interveio na legalização de mais 116 viaturas (1 em 2003, 29 em 2004 e 86 no ano de 2005) – ver anexos II-1 a II-3.*

*Saliento que o contribuinte referiu que é prática não contabilizar os serviços prestados inerentes à legalização de viaturas (honorários).*

*Da análise efectuada à documentação colocada à nossa disposição (processos das viaturas), também verificamos que em algumas situações o próprio contribuinte solicitou documentos a pessoas cujo nome não aparece no processo de legalização das viaturas, desconhecendo nós quais as implicações, financeiras e económicas que estas situações poderão ter originado (para exemplo ver anexos III-1 a III-3, IV-1 a IV-4 e V-1 a V-4).*

*Embora o contribuinte tenha declarado por escrito que os seus honorários oscilam entre 120€ e 150€ por cada legalização efectuada, não foram feitas quaisquer provas documentais demonstrativas das declarações efectuadas.*

## **CAPÍTULO II**

*Durante a acção inspectiva, o contribuinte referiu que a maioria dos seus clientes são contribuintes que têm por actividade a venda de viaturas, salientando que normalmente não contacta o adquirente final da viatura (ver auto declarações – anexo VI-1).*

*Em função da situação, em 3-4-2006, o sujeito passivo foi notificado para identificar os clientes que lhe encomendaram e pagaram os serviços prestados (junto com a notificação foi enviada uma relação com informação relativa às viaturas legalizadas – ver anexos VII- 1 a VII-1 1).*

*O contribuinte foi notificado, pois veio devolvido o aviso de recepção devidamente assinado, mas até à presente data não respondeu ao solicitado.*

*Conforme declarações do contribuinte (ver anexo VI-1), existem relações comerciais entre a sua empresa e outros sujeitos passivos, não reflectindo a sua contabilidade as referidas variações patrimoniais.*

*O contribuinte não identificou os sujeitos passivos que recorreram aos seus serviços, nem fez quaisquer provas documentais relativas aos valores recebidos.*

*Saliento que em função dos documentos colocados à nossa disposição também não foi possível ficar com a percepção do prejuízo causado à Administração Fiscal, resultante da actividade exercida pelo contribuinte cujos movimentos foram omitidos nos registos contabilísticos.*

*Em face dos factos identificados, indicadores da falta de veracidade dos valores declarados (IRS – categoria B – anos 2003 a 2005), e também porque não foram exibidos quaisquer elementos que permitam o apuramento da verdade material, solicitamos por escrito, autorização para acesso a informação de todas as suas contas bancárias (ver anexos VI-1 e VI-2).*

*Em auto de declarações (ver anexos VI-1 e VI-2), com data de 7/7/2006, o contribuinte referiu que desde 2003 até à data em que foi elaborado o termo de declarações, na movimentação financeira da sua actividade recorreu a cinco contas bancárias.*

*Também disse que só depois de falar com o seu advogado, informa a Administração Fiscal se autoriza a consulta das suas contas bancárias (ver anexos VI-1 e VI-2).*

*Em 12/7/2006 enviou por fax para a Direcção de Finanças de Coimbra uma relação das contas bancárias que movimentou (ver anexo VIII), mas não enviou qualquer autorização para consulta das mesmas.*

*Em 13/9/2006, contactado novamente o contribuinte, em auto de declarações este disse que já tinha consultado o seu advogado, e que tinha decidido não autorizar a Administração Fiscal a consultar a informação contida nas suas contas bancárias, e que posteriormente a 17/7/2006 abriu mais duas contas no Banco Totta (agência de Figueira da Foz), não se recordando qual o número das referidas contas. Salientou que as referidas duas contas bancárias estão abertas em nome de “Rotunda Papelaria Lda”, mas que é o único titular das mesmas (ver anexo IX).*

## **CONCLUSÃO**

*Em face das situações apuradas, nomeadamente a prática de actos comerciais cujas variações patrimoniais não estão reflectidas na contabilidade e que constituem indícios concretos e reais de falta de veracidade nos valores declarados para efeitos fiscais.*

*Também não foram efectuadas quaisquer provas documentais relativamente aos valores gerados pela actividade desenvolvida, cujas variações patrimoniais não estão reflectidas na contabilidade do contribuinte.*

*O sujeito passivo não identificou os operadores económicos que recorreram aos seus serviços, retirando-nos, assim, a possibilidade de ajuizar qual a dimensão do prejuízo causado à Administração Fiscal.*

*Perante a situação, não é possível a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, pelo que em conformidade com os*

art.ºs 87.º, alínea b) e 88.º ambos da LGT, estão reunidos os pressupostos para determinar a matéria tributável com recurso a métodos indirectos.

*Em termos de IVA, embora não tendo sido possível quantificar o valor não entregue nos Cofres do Estado, sabemos que há impostos em falta, e portanto poderemos estar perante um crime fiscal punido pelo art. 105.º do RGIT.*

*Foi-nos recusada autorização para consultar a informação contida nos registos das suas contas bancárias.*

*Entendemos que só o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário nos poderá permitir calcular o verdadeiro valor das variações patrimoniais não reflectidas na contabilidade do sujeito passivo, pelo que solicitamos que nos seja concedido autorização para a denegação do sigilo bancário do sujeito passivo “Quintino Costa Velho”, contribuinte n.º 162 283 563, a fim de podermos apurar a verdade material».*

II – Sobre a informação a que alude o n.º anterior incidiu a seguinte proposta de decisão do Exm.º Sr. Director de Finanças Adjunto:

*«Havendo necessidade de obtenção de informação bancária para controlo fiscal do sujeito passivo e dos contribuintes com quem tem relações económicas (comércio de automóveis) e estando reunidos os pressupostos legais exigidos (art.º 63.º-B n.º 3, alínea a) da LGT da actual redacção e n.º 2, alínea a) do mesmo artigo da anterior redacção), deverá este documento ser remetido ao Gabinete do Exm.º Sr. Director-Geral p/ projecto de decisão com vista à audição prévia do s. passivo, nos termos dos n.ºs 4 e 5 do citado artigo».*

III – E o seguinte despacho do Exm.º Sr. Director de Finanças:

*«Concordo, tendo em consideração que estão reunidos os pressupostos para a derrogação do sigilo bancário»*

IV – O Exm.º Sr. Director-Geral dos Impostos lavrou em 2006.09.29 o seguinte projecto de decisão:

*«1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como com o parecer e despacho concordantes na mesma exarados, verificando-se os condicionalismos previstos na alínea a) do n.º 3 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, notifique-se Quintino Costa Velho, com o NIF 162283563, dando-lhe cópia integral das peças processuais aqui referidas com vista ao exercício do direito de audição previsto no n.º 4 do citado normativo, informando que caso não exerça o referido direito ou, exercendo-o, as informações prestadas, naquele âmbito, forem consideradas insuficientes ou inconclusivas, será autorizado a inspectores tributários, devidamente credenciados, o acesso aos documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas, relativos às contas de que seja titular.*

*2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Coimbra para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.».*

V – Da proposta a que alude o n.º anterior foi então o Recorrente notificado por carta registada datada de 2006.10.09 e para exercer o direito de audição.

VI – O Recorrente não exerceu o direito de audição.

VII – Em 2006.11.07, foi mantida a proposta sobredita e ordenada a remessa do processo ao Exm.º Sr. Director-Geral para decisão.

VIII – Em 2006.11.16, o Exm.º Sr. Director-Geral lavra então a seguinte decisão:

*«1. Nos termos e com os fundamentos constantes da presente Informação e da Informação em que se fundamentou o projecto de decisão, ambas dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como com o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram, verificando-se os condicionalismos do artigo 63.º-B, n.º 3, alínea a), da Lei Geral Tributária, e considerando que o contribuinte nada disse em sede de audição, embora devida e legalmente notificado para o efeito, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo n.º 4 do referido normativo, autorizo que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todas as contas bancárias e documentos bancários existentes em instituições bancárias portuguesas de que seja titular Quintino Costa Velho, com o NIF 162283563.*

*2. Devolva-se o processo à Direcção de Finanças de Coimbra, para efeitos do prosseguimento do procedimento de levantamento do segredo bancário.».*

IX – Da decisão a que alude o n.º anterior foi o ora Recorrente notificado por carta registada com aviso de recepção, datada de 2006.11.22, recepcionada a 27 do mesmo mês.

X – O presente recurso deu entrada neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra em 2006.12.07.

III – Começa o recorrente por alegar que a decisão recorrida está deficiente/insuficientemente fundamentada na parte em que considerou improcedente o vício de falta de fundamentação da decisão administrativa.

Constitui nulidade da sentença, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC, a falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Tal nulidade só ocorre, porém, quando falte em absoluto a indicação desses fundamentos mas já não quando se verifique a mera deficiência de fundamentação e muito menos quando haja erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou erro na interpretação desta.

Analisando melhor a posição assumida pelo recorrente, o que se constata é que o que ele imputa à sentença recorrida é ter apreciado a questão da suficiência da fundamentação da decisão administrativa através da constatação dos requisitos legais para a derrogação do sigilo bancário e tê-la considerado devidamente fundamentada por remissão, interpretação que em seu entender é ilegal.

E, assim sendo, encontramos-nos perante eventual erro de julgamento e não perante situação geradora de nulidade da sentença por falta de fundamentação.

Improcede, desta forma, a invocada nulidade.

Passando, então, a apreciar a questão de saber se a decisão administrativa impugnada se mostra ou não devidamente fundamentada, vejamos.

A decisão em causa é, como vimos, do seguinte teor: «*Nos termos e com os fundamentos constantes da presente informação e da informação em que se fundamentou o projecto de decisão, ambas dos Serviços de Inspeção Tributária e da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como com o teor dos pareceres e despachos que sobre ambas recaíram, verificando-se os condicionalismos do artigo 63.º-B, n.º 3, alínea a) da Lei Geral Tributária, e considerando que o contribuinte nada disse em sede de audição ... autorizo que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder directamente a todas as contas bancárias e documentos bancários existentes em instituições bancárias portuguesas de que seja titular Quintino Costa Velho ...*».

Alega o recorrente que a decisão assim fundamentada não obedece ao que a esse respeito impõe o citado artigo 63.º-B, n.º 4 da LGT quando exige que as decisões nesta matéria devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, contrariamente ao estabelecido no artigo 77.º da LGT onde aí sim se permite claramente a fundamentação por remissão para anteriores pareceres.

Não tem, porém, razão o recorrente.

Com efeito, estabelece o n.º 4 do artigo 63.º-B da LGT que as decisões da administração tributária que determinem o acesso desta a informações e documentos bancários dos contribuintes devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam.

A exigência de fundamentação expressa neste preceito mais não é do que o reforço do disposto no artigo 77.º da mesma LGT que impõe que as decisões de procedimento devem ser sempre fundamentadas por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que as motivaram e a consagração do princípio constitucional plasmado no n.º 3 do artigo 268.º da CRP (*os actos administrativos ... carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*).

Mas a exigência dessa fundamentação com expressa menção dos motivos concretos que justificaram a decisão ora impugnada em nada contende com a possibilidade da referida fundamentação poder consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem relatórios da fiscalização tributária, desde que estes sejam claramente identificados e acessíveis ao contribuinte.

A expressa menção dos motivos concretos que justificaram a decisão pode, pois, constar de anteriores pareceres, informações ou propostas sem que isso constitua qualquer violação do que dispõe o artigo 63.º-B da LGT.

Como, de resto, não constitui também a violação de qualquer princípio constitucional e, muito menos, do dever de fundamentação das decisões administrativas que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.

A decisão recorrida ao aceitar tal fundamentação mais não fez do que interpretar correctamente os preceitos legais aqui aplicáveis pelo que, nesse aspecto, nenhum reparo nos merece, improcedendo, por isso, também os vícios de violação de lei por falta de fundamentação, por violação do direito a um processo justo e equitativo (artigo 6.º, n.º 1 da CEDH e 20.º da CRP) e por violação do dever de fundamentação das decisões judiciais (artigo 205.º, n.º 1 da CRP) que o recorrente lhe assaca.

E, no caso em apreço, não há dúvida que a decisão impugnada, à luz dos princípios atrás enunciados, se mostra devidamente fundamentada, pois nela se indicam expressamente os motivos que a justificaram, ainda que por remissão para anteriores pareceres e informações dos serviços de inspeção tributária, todos devidamente identificados e notificados ao contribuinte, ora recorrente, que deles tomou em devido tempo conhecimento, sem que nada dissesse a seu respeito em sede de audição.

Na verdade, na decisão que se impugna constam expressamente os fundamentos em que a mesma se estriba, quais sejam “os fundamentos constantes da presente informação e da informação em que se fundamentou o projecto de decisão, ambas dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Coimbra, bem como o teor dos pareceres e despachos que sobre as mesmas recaíram”.

Fundamentos esses que estão enunciados no processo administrativo apenso do qual se extraíram as partes mais significativas que constam do probatório (pontos I a IV).

Conhecidos assim os motivos concretos que justificaram a decisão impugnada, verifiquemos, então, se os mesmos preenchem os pressupostos legais necessários para que a administração tributária possa aceder às informações e documentos bancários respeitantes ao recorrente.

A decisão em causa foi tomada ao abrigo do que dispõe a alínea a) do n.º 3 do artigo 63.º-B da LGT, a qual estabelece que a administração tributária tem o poder de aceder a todos os documentos bancários dos contribuintes quando se verificar a impossibilidade de comprovação e qualificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º da LGT, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta.

De acordo com o preceito citado, a administração tributária deverá, assim, aceder aos documentos bancários dos contribuintes quando sem esses elementos não seja possível comprovar directamente a sua matéria tributável.

E essa impossibilidade mostra-se claramente demonstrada nos autos através de factos apurados e relatados pela inspecção tributária que o recorrente não logrou infirmar nem contesta.

Na verdade, desde logo se constata a falta de veracidade dos elementos declarados pelo recorrente a par da falta de apresentação ou não exibição de elementos esclarecedores acerca da sua situação tributária.

Basta atentar que só nos ficheiros informáticos da Alfândega de Aveiro consta que o recorrente terá vindo como declarante no processo de regularização fiscal de 213 viaturas quando o recorrente só apresentou os registos contabilísticos de honorários relativos à legalização de 15 viaturas e destas apenas 8 fazem parte dos registos recolhidos naquela Alfândega.

Da contraditoriedade desses elementos, que o recorrente sempre se recusou a esclarecer, não colaborando com a administração fiscal, decorre inequivocamente a impossibilidade de comprovação directa da matéria tributável do recorrente.

Por outro lado, verifica-se que não foram facultados à inspecção tributária outros elementos que lhe permitissem quantificar a matéria tributável que a contabilidade do recorrente não espelha, pois este não identificou os sujeitos passivos que recorreram ao seu serviço nem apresentou quaisquer provas documentais relativas aos valores recebidos.

Perante esta realidade factual, nunca contestada pelo recorrente, ou seja, face à falta de veracidade dos elementos declarados, e na ausência de outros elementos que permitam o apuramento exacto e directo da sua verdadeira situação fiscal, não é possível à administração tributária a comprovação e quantificação da matéria tributável do recorrente, impondo-se, por via disso, a necessidade de aceder aos elementos bancários do recorrente para que, de alguma forma, possa apurar ainda que por esta forma os seus rendimentos tributáveis.

A admissão da derrogação do sigilo bancário, como meio excepcional de aceder a informação fiscalmente relevante, quando se verificam os pressupostos indicados no artigo 63.º-B da LGT, designadamente na alínea a) do seu número 3, não constitui violação dos artigos 18.º e 26.º da CRP quando inexistente outra forma de aceder a tal informação e esta se mostra necessária para apurar, ainda que de forma indirecta, a situação tributável dos contribuintes, como é o caso do recorrente, cuja contabilidade não reflecte a verdade dessa situação e se não demonstra, também por falta de colaboração sua, a existência de, por outra via, colher os elementos necessários ao apuramento da matéria tributável.

Não basta alegar que a AF tinha à sua disposição outras formas de aceder à informação pretendida, impondo-se ao recorrente a indicação das mesmas, as quais teriam de ser seguras e eficazes e não meras hipóteses, sem qualquer grau de fiabilidade para chegar a tal informação.

Atente-se que mesmo a possibilidade de identificação dos adquirentes e das matrículas dos veículos avançada pelo recorrente como forma de obtenção dos elementos pretendidos pela administração cai por terra quando o próprio impugnante admite em sede de fiscalização que normalmente não contacta o adquirente final da viatura, daqui resultando que os seus clientes são outros intermediários não mencionados nos registos, o que inviabilizaria apurar junto daqueles o valor dos honorários praticados e recebidos pelo recorrente.

Daí que, à luz de um critério de proporcionalidade, adequação e necessidade, se conclui que, no caso concreto dos autos, se impõe o pretendido acesso aos documentos bancários do recorrente.

E, tendo a sentença recorrida, contrariamente ao alegado pelo recorrente, feito uma correcta interpretação dos normativos aplicáveis e apreciação quanto à necessidade e adequação deste instrumento legal ao dispor da administração fiscal para apuramento da matéria tributável, deve ser mantida.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

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



**Acórdão de 3 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Obrigação tributária. Prescrição. Conhecimento oficioso.*

**Sumário:**

*A prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa.*

Processo n.  702/07-30.

Recorrente: Pedro Miguel Líbano.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm. Sr. Cons. Dr. Jorge Lino.

1.1 Pedro Miguel Líbano vem interpor recurso da sentena do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, de 29/01/2007, que julgou «improcedente a reclamaa o que apresentada ao abrigo do disposto nos art.às 276.  e segs do CPPT».

1.2 Em alegaa o, o recorrente formula as seguintes conclusões.

A) A douda sentena sob recurso interpreta e aplica erradamente o disposto no art.  276.  e segs., no art.  151. , n.  1, e no art.  175. , todos do CPPT, em conjugac o com o disposto no art.  103.  da LGT, porquanto, independentemente da prévia invocaa o perante o órgão da execua o, ao Tribunal cabe conhecer oficiosamente da prescria o e, por maioria de razão, quando esta   invocada directamente perante o Tribunal.

B) A douda sentena, ao não conhecer da invocada prescria o,   nula por omissão de pronúncia.

C) Prescreveu toda a d vida exequenda, com a eventual excepa o da proveniente de IVA e IRS relativos ao ano de 1996.

D) A douda sentena enferma de erro de julgamento ao não anular a decisão reclamada com fundamento na alegada nulidade por falta de citaa o do cônjuge do recorrente para execua o, como co-executado, no que respeita às d vidas de IRS, em que são sujeitos passivos de imposto e seus devedores os dois cônjuges.

E) Nestes termos e nos demais de direito, deve ser concedido provimento ao presente recurso, com a conseqüente declaraa o de nulidade da douda sentena sob recurso, a declaraa o da prescria o da d vida exequenda e a anulaa o do despacho judicialmente reclamado, como   de JUSTIA.

1.3 Não houve contra-alegaa o.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

*Não ocorre a nulidade de sentena invocada na conclusão B) das alegaa es do recurso, porque na sentena recorrida, o Exmo Juiz “a quo” não omitiu pronuncia sobre a questão da prescria o: conhecendo da questão, decidiu não conhecer da prescria o.*

*O art.  175.  do CPPT determina que a prescria o   de conhecimento oficioso pelo Juiz se o órgão da execua o dela não tiver conhecido antes, sendo certo, por outro lado, que o processo de execua o fiscal tem natureza judicial, mesmo na fase administrativa (art.  103.  da LGT).*

*Daí decorre, parece, que o Juiz, mesmo em apreciaa o da reclamaa o nos termos do art.  276.  do CPPT, deve conhecer da prescria o.*

*Porém, a prescria o alegada na conclusão C) não ocorre pelas razões aduzidas na contestaa o de fls. 466 e segs, que são boas, quer quanto aos factos, quer quanto ao direito.*

*Finalmente, o fundamento de recurso posto na conclusão D) também não procede pois que a citaa o do cônjuge do executado, prevista no art.  239.  n.  I do CPPT (aplicável ao caso porque a penhora, que abrangia imóveis, só ocorreu em 14.09.2006) foi feita em 9.11.2006 o facto estabelecido na sentena recorrida e não posta em causa no recurso.*

*Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.*

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

No presente recurso, invoca o recorrente, antes de mais, que «a douda sentena, ao não conhecer da invocada prescria o,   nula por omissão de pronúncia»; e que «Prescreveu toda a d vida exequenda, com a eventual excepa o da proveniente de IVA e IRS relativos ao ano de 1996».

Impõe-se, então, o conhecimento prioritário (por dever de ofício, aliás) da invocada prescria o das aludidas obrigaa es tributárias.

2.1 Em matéria de facto, a sentena recorrida assentou o seguinte.

1. O ora Reclamante arguiu, em 24/11/2006 (fax) 29/11/2006 (correio), mediante requerimento dirigido ao Sr Chefe do Torre de Moncorvo, a falta de citaa o pessoal do executado, “pelo menos em

relação a algumas delas” (execuções) com o que invoca a nulidade a que se refere o art 165º, n.º 1, al a) do CPPT, com os efeitos previstos no n.º 2 do mesmo preceito legal. Arguiu igualmente a falta de citação do cônjuge do executado para a execução, com violação do disposto no art 239, n.º 1, do CPPT.

*Facto provado pelos documentos constantes dos autos.*

2. O referido requerimento para o órgão de execução fiscal foi indeferido por despacho do Sr Chefe do Serviço de Finanças de Torre de Moncorvo datado de 18/12/2006.

*Facto provado pelos documentos constantes dos autos.*

3. De tal despacho de indeferimento vem interposta a presente reclamação ao abrigo dos arts 276º e sgs do CPPT.

*Facto provado pelos documentos constantes dos autos.*

2.2 Completada a prescrição, tem o beneficiário dela a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito.

Um direito prescreve quando o seu titular o não exerce durante um certo período de tempo, legalmente fixado, o que faz presumir uma renúncia ao direito, ou, pelo menos, uma atitude que o torna indigno de protecção jurídica – *dormientibus non succurrit jus*. A doutrina justifica o instituto prescricional com argumentos de vária ordem, nomeadamente de certeza e segurança jurídicas. E, se o instituto não será justo, coonestá-se, no entanto, com razões de conveniência ou oportunidade – cf. o parecer da Procuradoria Geral da República, no *Diário da República* de 24-04-1995, II série, p. 4441 e ss..

Hoje em dia, é já pacífico na jurisprudência que a prescrição da obrigação tributária constitui questão de natureza substantiva, e de conhecimento oficioso em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da decisão final sobre o objecto da causa, e que os factos, ou actos processuais, necessários ao julgamento da prescrição, constituem matéria de direito, incluída nos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo – cf., neste sentido, por exemplo, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 31-5-2006, proferido no recurso n.º 156/06.

Hoje não há qualquer limitação ao conhecimento oficioso da prescrição. O juiz conhece oficiosamente da prescrição, sempre que o Chefe da Repartição de Finanças o não tiver feito – dizem Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, no *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, Almedina, Coimbra, 1991, em anotação 7 ao artigo 259.º.

Para conhecimento da prescrição – como, de resto, para o conhecimento de qualquer outra questão respeitante ao fundo da causa – é, porém, necessário, mas suficiente, que não se ache esgotado o poder jurisdicional do Tribunal, nos termos do disposto no artigo 666.º do Código de Processo Civil.

Cf. o que vem a dizer-se, *v. g.*, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28-3-2007, proferido no recurso n.º 587-05.

2.3 No caso *sub judicio*, o Ministério Público neste Tribunal defende, por um lado, que «Não ocorre a nulidade de sentença invocada na conclusão B) das alegações do recurso, porque na sentença recorrida, o Exmo Juiz “a quo” não omitiu pronúncia sobre a questão da prescrição: conhecendo da questão, decidiu não conhecer da prescrição»; e, por outro, que «a prescrição alegada na conclusão C) não ocorre pelas razões aduzidas na contestação de fls. 466 e sgs, que são boas, quer quanto aos factos, quer quanto ao direito»; e que «(...) o prazo prescricional destas dívidas ainda não ocorreu»; «desde logo, as reclamações gratuitas apresentadas em 2 de Fevereiro de 1999, (Cfr Doc 4), e em 13 de Abril de 1999 (Cfr Doc 5), interromperam o mencionado prazo, efeito consolidado pelo facto destas reclamações gratuitas não terem estado paradas por mais de um ano, uma vez que foi, a 8 de Junho de 1999, apresentado recurso hierárquico (Cfr doc 6/1 a 6/2) da decisão de indeferimento destas reclamações gratuitas, nos termos do artigo 330º do CPT».

Mas o certo é que dos elementos dos presentes autos não se afigura possível colher o assentamento dos factos e das vicissitudes processuais relevantes para o conhecimento da levantada questão da prescrição das obrigações tributárias.

Desde logo, é necessário determinar quais sejam precisamente as dívidas exequendas sobre as quais deve incidir o conhecimento da respectiva prescrição.

Depois, importará sobremaneira o exame dos (simplesmente aludidos) processos de reclamação gratuita e de recurso hierárquico, e a consideração do tempo e do modo da sua instauração e tramitação – processos que fisicamente não fazem parte dos elementos que constituem o dossiê dos presentes autos.

A sentença recorrida, a respeito da prescrição das obrigações tributárias, invocada pelo recorrente, diz expressamente o que segue.

«[...] a presente reclamação só pode ter por objecto as pretensões que foram apresentadas no requerimento para subsequente despacho do chefe do serviço de finanças e que este indeferiu (a saber, as nulidades pela falta de citação, quer do executado, quer do cônjuge do executado) e não quaisquer outras (tal como agora pretende o reclamante a propósito da invocada prescrição). Na verdade, tal como recentemente estabeleceu o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 10/01/2007 (Proc. n.º 01152/06), «Na reclamação dirigida ao Juiz, em que se questiona uma decisão do órgão da Administração que dirige a execução fiscal, não cabe apreciar questão que àquele órgão não foi colocada e

*que não foi por ele incluída naquela decisão». Ora, sendo, portanto, a decisão administrativa reclamada a delimitar o âmbito dos poderes de conhecimento do Tribunal no processo de Reclamação do acto do órgão de execução fiscal, impõe-se, nesta parte, não se conhecer do requerido».*

Nós, porém, havemos de dizer aqui que, ao decidir «não conhecer da prescrição», o Tribunal *quo* errou no julgamento que faz da situação, porque o Tribunal está obrigado por dever de ofício a conhecer da prescrição, como acima se disse.

Pelo que, não tendo procedido ao conhecimento da prescrição invocada, como devia tê-lo feito, a sentença recorrida não pode manter-se, senão que, antes, deve ser revogada.

E, então, podemos seguramente concluir que a *prescrição da obrigação tributária* constitui questão de *natureza substantiva*, de *conhecimento oficioso* em qualquer degrau de jurisdição, até ao trânsito em julgado da *decisão final* sobre o *objecto da causa*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida – a substituir por decisão que não deixe de tomar conhecimento da invocada prescrição.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Outubro de 2007 — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 10 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Nulidade de sentença. art. 125º, 1, do CPPT.*

### Sumário:

*I — Se a sentença é absolutamente omissa na especificação dos fundamentos de direito a mesma é nula.*

*II — É o que decorre do disposto no art. 125º, 1, do CPPT*

Processo n.º 77/07-30.

Recorrente: Marlene Neves Pinto Bastos Santos.

Recorrida: Caixa Geral de Depósitos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de reclamação e graduação de créditos, em que são executados Gustavo Uberto Rodrigues dos Santos e Marlene Neves Pinto Bastos Santos, o Mm. Juiz do TAF de Viseu proferiu a respectiva sentença.

E graduou os créditos do modo seguinte:

1º. O crédito exequendo e respectivos juros até ao montante garantido pela hipoteca, isto é, 5.964.400\$00;

2º. O crédito reclamado (dívida da exclusiva responsabilidade do Gustavo);

3º Remanescente do crédito exequendo, garantida por penhora.

4º. Meação de Marlene Neves Pinto Bastos no excesso da venda apurado;

Inconformada, a executada **MARLENE BASTOS** interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A ordem jurídica portuguesa enquanto Estado de direito, consagra o *direito à garantia de efectivação dos direitos* (artºs 2.º, 3º, n. 3, 9º, b), 16º, 17º, 18º, 20º, n. 1 (1ª parte), 4 e 5 da CRP e 6.º n. 1 da CEDH);

2) A ordem jurídica portuguesa consagra ainda o *direito à propriedade privada* (art. 62º da CRP e 17º da DUDH *ex vi* art. 16º da CRP);

3) As *decisões dos tribunais* que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei (art. 205º n. 1 da CRP);

4) “Havendo duas decisões contraditórias sobre a mesma pretensão, cumprir-se-á a que passou em julgado em primeiro lugar” (artigo 675º do C. P. Civil);

5) Dos autos resulta cristalinamente que a recorrente é dona e legítima possuidora e proprietária exclusiva da sua meação no excesso apurado na venda da sua referida casa de habitação;

6) Esta meação corresponde à quantia de 42.760,92 € e eventuais juros moratórios se a eles houver lugar até efectivo e integral pagamento.

7) Por se tratar de quantia proveniente de venda executiva é justo que se pague em primeiro lugar à exequente CGD a quantia exequenda, nos precisos termos decorrentes do princípio da especialidade do registo da *hipoteca*, ou seja, única e exclusivamente e no máximo a quantia de 5.964.400\$00 à qual se deverá deduzir o que entretanto já tenha sido pago voluntariamente por conta até à venda que teve lugar nestes autos.

8) A penhora registada nestes autos pela CGD por averbamento aquela hipoteca consubstancia um mero expediente do processo executivo e não qualquer nova garantia real;

9) Consequentemente esta penhora não tem nem pode ter idoneidade nenhuma para garantir pagamento superior ao que se acha já fixado e registado como montante máximo garantido pela dita hipoteca;

10) Acresce que antes da Doutra Sentença de 31-03-2006, esta questão já foi objecto de discussão e de duas anteriores e Doutras Sentenças, que neste particular nunca merecerem da parte da CGD qualquer reparo e muito menos censura, pelo que a CGD as aceitou e as mesmas transitaram em julgado fixando o crédito da CGD exequente no montante máximo de 5.964.400\$00, a que corresponde actualmente a quantia de 29.750,30 €;

11) Assim, a quantia agora tardia e infundadamente reclamada por forma enviusada pela CGD no alegado montante de 1.964.999\$00 a que corresponderia actualmente a quantia de 9.801,37 €, não deve vir ao caso, por já estar há muito arrumada como absolutamente indevida!

12) Consequentemente, em 2º lugar deverá ser graduado para se proceder ao pagamento da referida quantia que pertence exclusivamente à recorrente no valor de 42.760,92 € e eventuais juros moratórios se a eles houver lugar até efectivo e integral pagamento;

13) Em 3º lugar deverá proceder-se à graduação do crédito reclamado pelo BNU que deverá ser pago apenas pela meação do executado Gustavo Umberto Rodrigues Santos;

14) 14.3 A Sentença que vai recorrida violou a lei no que tange à graduação do crédito da recorrente.

E ainda no que tange ao reconhecimento e graduação do alegado crédito de juros no alegado valor de 1.964.999\$00 a que corresponderia actualmente a quantia de 9.871,37 €, a que a CGD nunca teve nem tem direito nenhum,

E *preteriu formalidades legais*, porquanto não se acha fundamentada quanto aos motivos e à extensão da alteração substancial e injusta a que procedeu.

15) Consequentemente em reparação ou em provimento e na verificação do apontado erro de julgamento e dos consequentes erros de verificação e graduação de créditos, e ainda na verificação das normas e princípios acima enunciados nas primeiras quatro conclusões, deverão os mesmos ser objecto das necessárias rectificações, com a consequentemente reposição definitiva da Doutra Decisão de 31-03-06 nos seguintes termos decisórios:

1º - O crédito exequendo [da CGD] e respectivos juros até ao montante garantido pela hipoteca, isto é, 5.964.400\$00 [deduzindo-se o que porventura haja sido pago voluntariamente por conta até à concretização da venda a que se procedeu nestes autos];

2º - Meação de Marlene Neves Pinto Bastos no excesso da venda apurado;

3º - O crédito reclamado [pelo BNU, a ser pago em exclusivo pela meação do executado Gustavo Umberto Rodrigues Santos]”.

15) Devendo condenar-se a CGD solenemente nas custas do incidente absolutamente despropositado a que deu origem e ainda como litigante de má-fé em multa a fixar em prudente arbítrio do tribunal e em adequada indemnização à recorrente reembolsando-a das despesas a que a má fé da CGD obrigou a recorrente, incluindo os honorários do mandatário (art. 456º n. 2, a) b) c) d) e 457º ambos do C. P. Civil).

Contra-alegou a recorrida CGD, que pede se negue provimento ao recurso.

O EPGA teve vista nos autos, defendendo que são colocadas duas questões. Quanto à 1ª (atendibilidade da diferença de juros reclamados pela CGD), sustenta que a recorrente não tem razão. Porém, no tocante à 2ª questão (graduação do crédito da meação reclamada pela recorrente), a decisão padece de nulidade, por não especificar os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão.

Foram colhidos os vistos legais.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na sentença:

A. Por escritura pública lavrada no dia 20 de Janeiro de 1984 no Cartório Notarial de Águeda e exarada de fls. “no verso” a fls. 4 do livro de notas para escrituras diversas n. 113-C, Afonso Simões de Oliveira, na qualidade de representante de José Maria de Oliveira & Filhos Lda., declarou vender a Gustavo Umberto Rodrigues dos Santos e mulher Marlene Neves Pinto Bastos Santos e estes declararam comprar-lhe a casa de habitação, com dois pavimentos, designada por “moradia número oito”, que faz parte do “CONJUNTO HABITACIONAL DA QUINTA DAS OLIVEIRAS” - ala 2 - descrita na Conservatória do Registo Predial de Águeda sob o n. 68852, mais declarando estes constituir-se devedores

à C.G.D. da quantia de 2.960.000\$00 e constituírem para garantia deste empréstimo, respectivos juros e despesas, hipoteca sobre o mesmo prédio, tudo como melhor resulta da certidão inserta a fls. 6 a 16 do processo executivo em apenso e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos;

B. A hipoteca a que alude a alínea anterior encontra-se registada na Conservatória do Registo Predial de Águeda desde 25 de Janeiro de 1984, sendo o montante máximo do capital e acessórios de Esc. 5.964.400\$00;

C. Em 27/09/1991, MARLENE NEVES PINTO BASTOS, propôs contra GUSTAVO UBERTO RODRIGUES SANTOS, acção de divórcio litigioso;

D. Por sentença do Tribunal de Círculo de Anadia, de 03/06/1993, foi decretado o divórcio litigioso a que se refere a alínea anterior;

E. Por apenso movida pelo Banco Borges & Irmão, S.A. contra o executado GUSTAVO UBERTO RODRIGUES SANTOS – Proc. Execução Ordinária n. 109/91 do Tribunal Judicial de S. Pedro do Sul - tendo em vista a separação de meações, MARLENE NEVES PINTO BASTOS, instaurou o inventário n. 109-B/1991, no referido Tribunal;

F. Por sentença proferida no processo a que se refere a alínea anterior, transitada em julgado em 12/11/2003, foi homologada a separação de meações;

G. Contra Gustavo Uberto Rodrigues dos Santos e mulher Marlene Neves Pinto Bastos Santos, foi instaurada em 03.03.93 a execução fiscal n. 0019- 93/100045.4 por dívidas emergentes do empréstimo a que se alude em 3.1.1. supra, no montante total de Esc. 7.929.399\$00;

H. Na execução fiscal a que se alude na alínea anterior foi penhorado, em 09.03.93, o seguinte bem:

“Uma casa de habitação, denominada a moradia n. 8, do composto habitacional da Quinta das Oliveiras, Ala-2, composta de r/chão com 2 assoalhadas, cozinha, casa de banho, vestíbulo e dois terraços, 1º andar com 4 assoalhadas, 2 casas de banho, anexos, 1 garagem e logradouro, a confrontar do norte com linha do caminho de ferro do Vale do Vouga, sul com novo arruamento em construção, nascente com caminho e poente com a moradia n. 7, tem a superfície coberta de 150 m2 anexos com 34 m2 e logradouro com 388 m2, encontrando-se inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Águeda sob o artigo 4163, com o valor patrimonial de dois milhões cento e trinta e oito mil e quatrocentos escudos”;

I. A penhora a que alude alínea anterior encontra-se registada na Conservatória do Registo Predial de Águeda desde 12.03.93;

J. Sobre o mesmo imóvel encontram-se registados e em vigor ainda e com interesse os seguintes encargos:

- Desde 28.01.91, arresto requerido pelo BNU e ordenado por despacho de 15.01.91, para segurança da quantia de 6.128.340\$00 (cota F-1);

- Desde 24.11.91, penhora requerido pelo BNU e efectuada em 19.08.91, para segurança da quantia de 6.354.464\$00 (cota F-2);

- Desde 05.06.92, penhora requerido pelo BNU e efectuada em 12.12.91, para segurança da quantia de 40.045.148\$00 (cota F-3).

3. Vem suscitada a questão da nulidade da sentença.

Apreciemos então, e desde já, esta questão.

Em 31/3/2006 o Mm. Juiz proferiu sentença, de que se destaca a parte decisória, que é do seguinte teor:

“Em face do exposto, se decide graduar os créditos pela ordem seguinte:

“1º - O crédito exequendo e respectivos juros até ao montante garantido pela hipoteca, isto é, 5.964.400\$00;

“2º - Meação de Marlene Neves Pinto Bastos, no excesso da venda apurado;

“3º - O crédito reclamado”.

Notificada desta decisão, a exequente Caixa Geral de Depósitos pediu a aclaração e reforma da sentença, referindo a existência de juros vincendos (não atendidos) e de uma penhora que teria de ser considerada. Acrescentou que para garantia da dívida exequenda, e para além da garantia real decorrente de uma hipoteca, havia também a garantia real decorrente de uma penhora.

Pede a final que “em aclaração e reforma da sentença ... seja a penhora identificada ... levada em devida conta na graduação de crédito da CGD”.

Ouvida a recorrente veio esta dizer que tal pretensão é de indeferir, pois uma decisão anterior, transitada em julgado, fixou o crédito da CGD em 5.964400\$00, não havendo qualquer obscuridade ou ambiguidade a aclarar.

O Mm. Juiz proferiu então a seguinte decisão:

“Como resulta da alínea h) do probatório, na execução fiscal a que foi penhorado, em 9/3/93, o imóvel ali descrito, para garantia do crédito exequendo.

“E na fundamentação de direito é referido que *a penhora confere ao credor o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior – artigo 822º, n. 1, do mesmo Código.*

“No entanto, por manifesto lapso, nada foi referido no segmento decisório, que importa, por isso, nos termos do art. 667º do CPC, rectificar.

“Assim, defere-se a requerida esclarecimento, reformulando-se o segmento decisório, considerando-se complemento e parte integrante da mesma, nos seguintes termos:

“Decisão:

“Em face do exposto, se decide em graduar os créditos pela ordem seguinte:

“1º. O crédito exequendo e respectivos juros até ao montante garantido pela hipoteca, isto é, 5.964.400\$00;

“2º. O crédito reclamado (dívida da exclusiva responsabilidade do Gustavo);

“3º Remanescente do crédito exequendo, garantida por penhora.

“4º. Meação de Marlene Neves Pinto Bastos no excesso da venda apurado”.

É óbvio que estamos perante uma reforma da sentença e não perante qualquer esclarecimento da mesma – vide art. 669º, 2, do CPC.

Seja, porque considerou *ex novo* os juros vincendos, seja porque alterou a graduação do crédito da meação e do crédito reclamado.

Mas será que estamos perante uma nulidade da sentença, como defende a recorrente na 14ª conclusão das alegações de recurso, e refere o EPGA no seu douto parecer final?

A resposta é inequivocamente positiva.

Primeiro porque o Mm. Juiz *a quo* (para além de se não ter pronunciado sobre o alegado caso julgado, referido na sua resposta pela recorrente) graduou o crédito de juros em segundo lugar, não especificando quais os fundamentos de direito que estiveram por trás dessa graduação.

Depois porque inopinadamente, sem tal lhe tivesse sido pedido, e sem qualquer fundamentação jurídica, inverteu a posição do crédito reclamado e do crédito da meação.

Este, graduado inicialmente em segundo lugar passou para quarto lugar.

Aquele, graduado em terceiro lugar, passou para segundo lugar.

Isto à revelia das partes e sem qualquer justificação jurídica.

Há assim absoluta falta de especificação dos fundamentos de direito.

A sentença é pois nula – art. 125º, 1, do CPPT

4. Face ao exposto, acorda-se em anular a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

## Acórdão de 10 de Outubro de 2007.

Processo n.º 78/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública e Banco Totta & Açores, SA.

Recorrido: Casimiro Gomes Lobão e Outros.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, foi proferido o Acórdão de fls. 238 e segs., concedendo-se parcial provimento ao recurso que o Banco Totta e Açores havia interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, procedendo-se à graduação dos créditos pela ordem que do mesmo consta.

Notificado do referido aresto, o recorrente Banco Totta e Açores veio solicitar a reforma do mesmo, invocando o disposto no artº 669º, n.º 2, alínea b) do CPC, uma vez que, por lapso, não havia sido graduado o crédito, no valor de € 57.805,92, que tinha também reclamado, crédito esse que estava garantido por penhora, registada em 31/7/01, sobre os imóveis penhorados.

Apesar de notificados da pretensão do requerente, os recorridos nada disseram, assim como a Fazenda Pública.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser deferido o requerido, já que, “tendo em conta o elenco dos créditos reclamados e admitidos, fixado na sentença recorrida, para onde se remete o acórdão de fls. 238, apura-se que só por lapso manifesto se omitiu, na graduação ali feita, o crédito do Banco Totta e Açores, SA no valor de 57805,92 euros”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Têm razão quer o recorrente, quer o Exmº Procurador-Geral Adjunto.

Na verdade e dos autos resulta que o requerente reclamou o referido crédito garantido por penhora, que abrange os dois imóveis em causa.

Impõe-se, assim, proceder à reforma do acórdão no que à graduação dos créditos diz respeito, que passa a ser feita nos seguintes termos:

A) Quanto ao imóvel descrito na Conservatória do Registo Predial de Felgueiras sob o n.º 00026:

1º - Crédito exequendo, reclamado pela Fazenda Pública, relativo a Contribuição Autárquica dos anos de 1998 e 1999, no valor total de 2.262.619\$00 e o crédito também reclamado pela Fazenda Públicas relativo a Contribuição Autárquica do ano de 1998 referente ao prédio inscrito no artigo 852 da freguesia de Idães, no valor de € 246,08;

2º - Crédito reclamado pelo Banco Espírito Santo garantido por hipoteca voluntária registada em 18/12/98, pelo valor de € 154.230,17;

3º - Crédito reclamado pela Fazenda Pública relativo a IRS respeitante aos anos de 1997, 1998 e 1999, pelo valor de € 20.836,46, 2.065,70 e 32.884,25, respectivamente;

4º - Crédito reclamado pelo Banco Totta e Açores garantido por penhora registada em 13/2/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 25.793,02;

5º - Crédito reclamado pelo Banco Totta e Açores garantido por penhora registada em 31/7/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 57.805,92;

6º - Crédito reclamado pelo Banco Comercial Português garantido por penhora registada em 26/9/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 34.565,62;

7º - Crédito reclamado pelo Finibanco garantido por penhora registada em 23/11/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 127.197,83.

B) Quanto ao imóvel descrito na Conservatória do Registo Predial de Felgueiras sob o n.º 00744:

1º - Crédito exequendo, reclamado pela Fazenda Pública, relativo a Contribuição Autárquica dos anos de 1998 e 1999, no valor total de 2.262.619\$00 e o crédito também reclamado pela Fazenda Pública relativo a Contribuição Autárquica do ano de 1998 referente a este imóvel, no valor de € 246,08;

2º - Crédito reclamado pela Fazenda Pública relativo a IRS respeitante aos anos de 1997, 1998 e 1999, pelo valor de € 20.836,46, 2.065,70 e 32.884,25, respectivamente;

3º - Crédito reclamado pelo Banco Totta e Açores garantido por penhora registada em 31/7/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 25.793,02;

4º - Crédito reclamado pelo Banco Totta e Açores garantido por penhora registada em 31/7/01, na parte não excedente do valor inscrito no registo predial, no valor de € 57.805,92.

3 – Face ao exposto, acorda-se em deferir a pretensão do requerente, reformando-se o acórdão nos precisos termos atrás expostos.

Sem custas quanto ao presente acórdão.

Lisboa, 10 de Outubro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 10 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal – Manifesta improcedência – Indeferimento liminar.*

### Sumário:

*Sendo manifestamente improcedente a oposição à execução fiscal, por patente e ostensiva inverificação dos respectivos fundamentos, impõe-se o seu indeferimento liminar, nos expressos termos do artigo 209.º, n.º 1, alínea c), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 463/07-30.

Recorrente: Segurado & Segurado, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Segurado e Segurado, Lda, vem recorrer do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, que lhe indeferiu liminarmente, por manifesta improcedência, a oposição à execução.

Fundamentou-se a decisão em que, estando em causa IRC de 2000 e tendo a oponente sido notificada da respectiva liquidação, em 28 de Setembro de 2004, era patente que a dívida exequenda não estava prescrita nem tinha caducado o direito à liquidação.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

*1 – Os exercícios alvo de liquidação oficiosa através da utilização de métodos indirectos são os dos anos de 1992, 1993 e 1994, ao contrário do que está dado como provado no despacho recorrido;*

*2 – Nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 4 do art. 45.º da Lei Geral Tributária, o direito da Administração Fiscal liquidar através da utilização de métodos indirectos tributos, caduca no final de três anos a contar da data em que ocorreu o facto tributário.*

*3 – Os factos tributários constantes da liquidação posta em crise ocorreram em 1992, 1993 e 1994, pelo que a liquidação deveria ter sido feita até ao final de 1995, 1996 e 1997, respectivamente;*

*4 – Uma vez que a liquidação posta em crise só foi realizada no ano 2000, já se encontrava o direito de a realizar caducado há, também respectivamente, 5, 4 e 3 anos;*

*5 – Mas mesmo que se considere que o prazo de caducidade só deve ser contado a partir da data da liquidação do imposto – ano 2000 –, o que só por hipótese de raciocínio se concebe, também a caducidade se verificou, já que a notificação da mesma liquidação à recorrente só foi efectuada em Setembro de 2004, isto é mais de um ano depois de caducado o direito de o fazer;*

*6 – Deve, pelo exposto, ser o direito de realizar tal liquidação declarado caducado, com as legais consequências;*

*7 – Acontece no entanto que a dívida tributária também já se encontrava prescrita à data da instauração da respectiva execução fiscal;*

*8 – Nos termos do disposto no art. 48º n.º 1 da Lei Geral Tributária, o prazo prescricional deve contar-se a partir da data de ocorrência do facto tributário, ou seja, desde 1992, 1993 e 1994;*

*9 – Assim, tendo em conta que neste caso em concreto o mencionado prazo é de 10 anos, conforme dispunha o art. 34º do Código de Processo Tributário – na altura em vigor e aplicável “ex vi” do art. 297º do Código Civil – a dívida exequenda só seria exigível até aos anos de 2002, 2003 e 2004, respectivamente.*

*10 – Uma vez que a citação da Recorrente para a execução fiscal só ocorreu em 27/02/2005, nesta data a dívida tributária já estava prescrita há mais de um ano após a ocorrência do último facto tributário pretendido cobrar;*

*11 – Quer isto dizer que, sem margem para qualquer dúvida, a dívida tributária já estava prescrita, prescrição que se invoca, não podendo ser exigida pela Administração Fiscal, repete-se;*

*12 – Assim sendo, como é, deve o direito de liquidar o facto tributário ser declarado caducado, bem como a dívida tributária ser declarada prescrita, com as legais consequências;*

*13 – Não decidindo assim, o Tribunal “a quo” violou, além do mais, o disposto nos arts. 45º, 46º, 48º e 49º da Lei Geral Tributária, o art. 34º do Código de Processo Tributário e o art. 297º do Código Civil.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência do Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, já que “na primeira conclusão (...) a recorrente põe em causa o julgamento da matéria de facto feita na sentença recorrida, sustentando que o IRC em causa se reporta aos anos de 1992, 1993 e 1994 e não ao ano de 2000 estabelecido no n.º 1 do probatório”, pelo que “o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA: artigos 12.º n.º 5, 26.º alínea b), 31.º n.º 3 e 38.º alínea a) do ETAF 2002”.

Ouvindo o recorrente, veio sustentar a competência deste Tribunal pois que “quando se fala de caducidade ou prescrição tem forçosamente que se falar de datas, sob pena de se não poderem contar os prazos respectivos” sendo que elas constam dos documentos que instruíram os autos, emitidos pelo próprio fisco e que fazem prova plena dos factos que daqueles constam.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar em primeiro lugar a questão da competência do Tribunal.

E, sendo certo que o STA só conhece de direito, nos termos das referidas disposições legais, há, todavia, que ter em atenção o disposto no artigo 722.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, que permite ao Supremo controlar ou sindicar a fixação dos factos materiais no caso de “ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

O que se compreende se se atentar – como desde logo o fez ALBERTO DOS REIS, *CPC Anotado*, Vol. VI, reimpressão, pp. 30/31 – que, em rigor, se trata, aí, de erros de direito: violação de determinada norma jurídica, consequentemente, um erro de direito.



Ora, nos autos a primeira instância entendeu estar em causa o IRC de 2000 face aos documentos constantes dos autos, que expressamente refere.

E saber se se verifica ou não tal violação ou erro de direito é da competência do Supremo.

Este é, pois, o tribunal competente para a apreciação do recurso.

E, em sede factual, vem apurado que:

1. Em 9/8/2004, ao abrigo do art. 83.º, n.º 1, do CIRC, a A. Fiscal estruturou liquidação oficiosa de IRC e juros compensatórios, no montante total de € 441.794,62, sendo relativa ao ano fiscal de 2000, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 27/10/2004 e da qual surge como sujeito passivo a sociedade opoente “Segurado e Segurado, Lda” (cfr. documentos juntos a fls. 8, 36 e 37 dos autos; informações exaradas a fls. 30, 31 e 40 dos autos);

2. Em 28/9/2004, a sociedade opoente foi notificada pessoalmente da liquidação oficiosa de IRC identificada no n.º 1 (cfr. documentos juntos a fls. 37 e 41 dos presentes autos; informação exarada a fls. 30 e 31 dos autos);

3. Em 27/11/2004, a DGCI emitiu certidão de dívida tendo por objecto a liquidação oficiosa identificada no n.º 1, no montante global de € 457.299,79, na mesma surgindo como devedor a sociedade opoente “Segurado e Segurado, Lda” (cfr. documento junto a fls. 8 dos presentes autos; informação exarada a fls. 6 dos autos);

4. Em 27/2/2005, a Fazenda Pública instaurou processo de execução fiscal, sob o número 1473-2005/100074.8, o qual corre termos no Serviço de Finanças de Arruda dos Vinhos e tendo por objecto a cobrança coerciva da dívida identificada no n.º 3 (cfr. informação exarada a fls. 6 dos autos; documento junto a fls. 7 dos autos);

5. Em 30/3/2005, a sociedade opoente foi citada no âmbito do processo de execução fiscal identificado no n.º 4 (cfr. informação exarada a fls. 6 dos autos; documento junto a fls. 7 dos autos);

6 – No dia 29/4/2005, deu entrada no Serviço de Finanças de Arruda dos Vinhos a oposição apresentada por “Segurado e Segurado, Lda.”, a qual deu origem ao presente processo (cfr. carimbo de entrada aposto a fls. 2 dos autos).

Vejamos, pois:

Pretende, desde logo, a recorrente que estão em causa, nos autos, os exercícios de 1992 a 1994 e não o de 2000.

Todavia, tal asserção, aliás logo expressa na petição inicial, não tem qualquer confirmação nos autos.

Na verdade, está neles documentalmente assente, como se refere no despacho recorrido – cfr. fls. 6, 8 e 30 – que o IRC em causa se reporta ao exercício de 2000.

Mas, assim sendo, é desde logo patente ou manifesto que se não verifica a prescrição da dívida exequenda, cujo prazo é de 8 anos, nos termos do artigo 48.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

E o mesmo se diga da caducidade do direito à liquidação, cujo prazo efectivamente aplicável é o do n.º 1 do artigo 45.º do mesmo diploma legal – 4 anos – e não de três anos, nos termos do seu n.º 2 como pretende a recorrente.

É que, como se expressa no probatório e resulta documentalmente dos autos – cfr. fls. 30/31 -, não teve lugar, no caso, a “utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação, à situação tributária do sujeito passivo, dos indicadores objectivos da actividade” previstos na LGT mas, antes, a matéria colectável foi “apurada pela aplicação do coeficiente de 20% à base tributável declarada pelo sujeito passivo no ano anterior”.

Ao contrário do que pretende a recorrente, não basta, para aplicação do disposto no n.º 2 do referido artigo 45.º, a mera utilização de “métodos indirectos” de fixação da matéria colectável, antes é mister que se trate da utilização, para o efeito, dos “indicadores objectivos da actividade” referidos no mesmo inciso normativo.

Ora, estando em causa, nos autos, o IRC de 2000, contando-se o prazo de caducidade a partir de 1 de Janeiro de 2001 – n.º 4 daquele artigo 45.º - e tendo a contribuinte sido notificada da respectiva liquidação em 28 de Setembro de 2004 – n.º 2 do probatório -, é igualmente patente ou manifesto que aquele prazo não está excedido.

É, pois, manifesta a improcedência da oposição, consequenciando o decretado indeferimento liminar – artigo 209.º, n.º 1, alínea c), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 10 de Outubro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

**Acórdão de 10 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Caducidade do direito à liquidação. art. 33º, 1, do CPT. IRS. Rendimentos Prediais. Retenção na fonte. Substituição tributária. art. 20º da LGT. Notificação. art. 38º, 1, do CPPT.*

**Sumário:**

- I — O acto de retenção do imposto na fonte não configura um acto de autoliquidação.*
- II — Assim, a liquidação do imposto retido e não entregue nos cofres do Estado deve ser notificada ao contribuinte por carta registada com aviso de recepção – art. 38º, 1, do CPPT.*
- III — Na verdade, trata-se de acto susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte.*
- IV — Não tendo sido efectuada a notificação do contribuinte, pela forma constante em II, no prazo previsto no art.33º, 1, do CPT, ocorre a caducidade do direito à liquidação.*

Processo n.º 464/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Vítor Manuel de Sousa Costa.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **VÍTOR MANUEL DE SOUSA COSTA**, identificado nos autos, opôs-se, junto do TAF de Lisboa 2 (Loures), a uma execução fiscal que contra si reverteu.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição procedente, e, de passo, julgou extinta a execução.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. O oponente é uma das pessoas que fazem parte da “sociedade irregular” “DUARTE SERPA E VÍTOR MANUEL DE SOUSA COSTA”, nif 901107883;

II. Nessa qualidade é responsável solidário pelas obrigações contraídas em nome dessa “sociedade”, nos termos do disposto no n. 1 do art. 36.º do Código das Sociedades Comerciais;

III. A referida “sociedade” procedeu, nos termos do disposto no n. 1 do art. 94º do CIRS6, nos anos de 1996 e 1997, à retenção na fonte de IRS relativo a rendimentos prediais, categoria F, nos montantes de, respectivamente, 12.000.000\$00 (€ 59.855,75) e 2.250.000\$00 (€ 11.222,95);

IV. Valores que, conforme foi detectado pelos serviços de inspecção tributária da Direcção-Geral dos Impostos, não entregou nos cofres do Estado;

V. Embora a isso estivesse obrigada pelo disposto no art. 91º, n. 3 do CIRS;

VI. Para pagamento dessas quantias foi aquela “sociedade” notificada, em cumprimento do disposto no art. 108º, n. 2, do CIRS, por carta registada dirigida ao seu domicílio fiscal, nos termos do disposto no art. 149º, n. 3, do CIRS, e no art. 38º, n. 3, do CPPT, que não foi devolvida ao remetente;

VII. O acto de retenção de imposto na fonte configura um acto de liquidação praticado, por imposição legal, pelo substituto tributário (autoliquidação);

VIII. Com a prática desse acto o contribuinte fica obrigado, nos termos da lei, à entrega ao credor tributário de uma quantia certa, líquida e exigível, no valor do imposto retido;

IX. Fica, a partir daí, nessa matéria, definitivamente fixada a situação tributária do contribuinte;

X. Não carece esse acto de qualquer outro requisito de eficácia, designadamente de qualquer notificação para esse efeito;

XI. Não faz, aliás, a nosso ver, qualquer sentido que a Administração Tributária tenha de notificar esse mesmo contribuinte para que o acto de liquidação (retenção na fonte) se torne válido e eficaz;

XII. A Administração Tributária, nos casos em que detecte que a obrigação de entrega do imposto retido não foi cumprida, apenas terá de interpelar o devedor para que efectue a entrega do imposto retido a que estava obrigado desde a data em que efectuou a respectiva retenção na fonte;

XIII. Essa interpelação é feita mediante a notificação prevista no citado n. 2 art. 108º do CIRS;

XIV. Notificação que, por não ter por base acto ou decisão susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte, é feita por carta registada dirigida ao domicílio ou sede desse contribuinte;

XV. Não sendo, assim, de aplicar a modalidade de notificação por carta registada com aviso de recepção prevista no n. 1 do citado art. 38º do CPPT;

XVI. No caso dos autos o contribuinte foi notificado, como se disse em VI, por carta registada – n.ºs 6 e 7 do probatório da douta sentença recorrida;

XVII. Douta sentença recorrida que, ao considerar não notificado o contribuinte por não lhe ter sido remetida, para o efeito, carta registada com aviso de recepção, fez errada interpretação dos preceitos legais contidos nos art.ºs 91º, n. 3, 94º, 101º, n. 2, 10 108º, n. 2, e 149º, n. 3, ao tempo em vigor, do Código do IRS e 38º, n. 3, do CPPT;

XVIII. Razões pelas quais deverá ser revogada e substituída por outra que considere devidamente notificado o devedor do imposto e, em consequência, declare totalmente improcedente a presente oposição.

Contra-alegou o oponente, aqui recorrido, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

I. A douta sentença recorrida não deu como provada a notificação da liquidação, ao recorrido, por carta registada;

II. Ao invés, a douta sentença recorrida deu como provado que, após a notificação do projecto de decisão, mais nenhuma notificação consta dos autos, nem mais nenhum aviso de recepção;

III. A retenção na fonte do imposto não é uma autoliquidação de imposto, e a administração fiscal só pode exigir a entrega de imposto desde que tenha feito a competente liquidação ou exista auto-liquidação;

IV. A liquidação de imposto pela administração fiscal deveria ter sido notificada ao contribuinte por carta registada com aviso de recepção, ao abrigo do disposto no art. 38º, n. 1 do CPPT.

V. A administração fiscal não fez prova de ter enviado carta registada com aviso de recepção, nem mesmo carta registada sem aviso de recepção.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Foram colhidos os vistos legais.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1. Em 23/12/97, foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária efectuada a contribuinte “José Duarte Serpa e Vítor Manuel de Sousa Costa”, sociedade irregular, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, onde se concluiu que aquela entidade efectuou retenções na fonte de IRS relativas a rendimentos prediais e não as entregou nos cofres do Estado;

2. Por ofício datado de 27/05/99, foi o ora oponente, na qualidade de sócio da sociedade irregular objecto do relatório identificado no ponto anterior, notificado para a Rua Terreiro do Trigo, 66, 22A em Lisboa, para exercer o direito de audição prévia antes da liquidação;

3. O ofício identificado no ponto anterior foi enviado por carta registada com aviso de recepção, tendo o aviso sido recepcionado em 1999/06/04;

4. Por ofício datado de 27/05/99, foi José Duarte Serpa, na qualidade de sócio da sociedade irregular objecto do relatório identificado no ponto anterior, notificado para exercer o direito de audição prévia antes da liquidação;

5. O ofício identificado no ponto anterior foi enviado por carta registada com aviso de recepção, tendo o aviso sido recepcionado em 1999/06/04;

6. Na base de dados da Administração Fiscal sobre o sistema de cobrança de Imposto sobre o Rendimento consta que foi emitida, em 01/08/2001, contra o contribuinte n. 901 107 883, liquidação de IRS, do ano de 1996 e que foi enviada pelo registo privativo n. 1902613290, em 08/08/2001;

7. Na base de dados da Administração Fiscal sobre o sistema de cobrança de Imposto sobre o Rendimento consta que foi emitida, em 01/08/2001, contra o contribuinte n. 901 107 883, liquidação de IRS, do ano de 1997 e que foi enviada pelo registo privativo n. 1902613291, em 08/08/2001;

8. Em 15/11/2001, foi extraída a “Certidão de Dívida” referente à falta de pagamento de IRS respeitante ao ano de 1996 no montante de 19.540.248\$00;

9. Em 15/11/2001, foi extraída a “Certidão de Dívida” referente à falta de pagamento de IRS respeitante ao ano de 1997 no montante de 3.450.575\$00;

10. Em 28 de Janeiro de 2002, foi expedido o “Aviso-Citação” para o oponente e para José Duarte Serpa;

11. Em 13 de Fevereiro de 2004, foi lavrado o “Auto de Penhora” no lugar da Igreja, freguesia de Touvedo, concelho de Ponte da Barca, relativo ao prédio urbano, de casa de habitação, inscrito na matriz predial de Touvedo (São Lourenço) sob o artigo 260, descrito na Conservatória do Registo Predial de Ponte da Barca sob o n. 00126/060495;

12. Por ofício de 21/10/05, da Direcção de Finanças de Lisboa, foi ao oponente comunicado que foi efectuada a penhora do imóvel identificado no ponto anterior;

13. A presente oposição deu entrada no Serviço de Finanças de Vila Franca de Xira 2 em 16/03/04.

3. A questão a resolver é esta: estamos perante acto ou decisão susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte?

Se sim, a notificação é feita por carta registada com aviso de recepção, como decorre inequivocamente do art. 38º, n. 1, do CPPT.

A recorrente Fazenda Pública não discorda desta obrigação legal.

Questiona isso sim se, no caso concreto, se está perante esta hipótese legal. Para si, não, O momento relevante era um momento anterior. Na verdade, e no entender da recorrente, estando nós perante uma sociedade irregular, e tratando-se de dívidas de IRS, retido na fonte por essa sociedade, de que o oponente era sócio, a liquidação ocorreu com o momento da retenção.

Estamos pois, na óptica da recorrente, perante uma liquidação feita pelo próprio contribuinte. Ou seja, perante uma autoliquidação.

Daí que não tenha aplicação o disposto no citado art. 38, n. 3, do CPPT, bastando antes a notificação por carta registada simples.

Que dizer?

Entendemos que a recorrente não tem razão.

Vejamos porquê.

No caso estamos perante um caso de substituição tributária.

Dispõe o art. 20º da LGT

“1. A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.

“2. A substituição tributária é efectivada através do mecanismo de retenção na fonte do imposto devido”.

Estaremos aqui – não obstante o disposto no n. 2 do art. 28º da LGT – não perante uma substituição tributária em sentido próprio, mas antes perante um pagamento por conta realizado por terceiro. Ou seja, estamos antes perante uma substituição imprópria <sup>(1)</sup>.

Daí que não possamos acompanhar a recorrente quando refere que se está perante uma autoliquidação do imposto levada a cabo pela sociedade de que o oponente é sócio.

A nosso ver, e como já acima dissemos, a recorrente não tem razão.

Desde logo porque a retenção na fonte não é uma liquidação, verdadeira e própria, como parece defender a recorrente.

Basta ver o actual n. 3 do art. 97º do CIRS, quando aí se diz que “as importâncias efectivamente retidas ou pagas nos termos dos artigos 98º a 102º são deduzidas no *valor do imposto ...*”.

Isto significa que não há, no momento da retenção, qualquer liquidação do imposto na pessoa do substituto tributário.

Ou seja, e como já dissemos, não estamos perante uma autoliquidação.

Acresce dizer que, como bem anota o EPGA, a liquidação efectuada abrange juros compensatórios, o que significa que se trata de um montante que o oponente nem sequer conhecia.

Daí que, na hipótese concreta, se deva necessariamente falar em acto susceptível de alterar a situação tributária do contribuinte.

Pelo que a notificação deve ser feita obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção – art. 38º, n. 1 do CPPT.

Acresce ainda dizer, que, diferentemente do que sustenta a recorrente, nem sequer se provou que o oponente tenha sido notificado por carta registada.

É o que se pode extrair do seguinte passo da decisão sob censura:

“Ora, no caso dos autos, a Administração Fiscal não logrou provar que tinha efectuado a notificação por carta registada com aviso de recepção, porquanto após a notificação – efectuada por carta registada com aviso de recepção – do projecto de decisão, *mais nenhuma notificação consta dos autos, nem mais nenhum aviso de recepção*”.

Significa isto que não se prova que o oponente tenha sido notificado da liquidação do imposto devido no prazo legal (5 anos – art. 33º, 1, do CPT – diploma aplicável), pelo que ocorreu a caducidade do direito do Estado à liquidação.

A decisão recorrida não merece pois censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

<sup>(1)</sup> Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2ª Edição, págs. 262-264.

## Acórdão de 10 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*IVA. Dedução de imposto. Facturas. Requisitos.*

### Sumário:

- I — A factura ou documento equivalente passado em forma legal exigida pelo artigo 19.º, n.º 2 do CIVA para a dedução do imposto é a que respeite todas as exigências do artigo 35.º, n.º 5 do mesmo Código.*
- II — A exigência desse formalismo constitui um verdadeiro requisito substancial do direito à dedução do imposto.*

Processo n.º 487/07-30.

Recorrente: Moisés Ayash – Liquidatário Judicial da Sociedade Oliveira, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Moisés Ayash, com os sinais dos autos, na qualidade de liquidatário da sociedade Oliveira, Lda., não se conformando com o acórdão proferido pelo TCAS que lhe negou provimento ao recurso interposto da sentença do TAF de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, dele vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

I. Das razões expostas podemos concluir que a matéria factual em causa esteve desde sempre comprovada. A ora Recorrente no exercício de 1994 respeitou na íntegra os procedimentos exigíveis para poder deduzir o IVA suportado nas prestações de serviços e bens transmitidos pelos seus fornecedores. Estes procederam com a Recorrente tal como vinham fazendo com os seus demais clientes, segundo os costumes e o entendimento legal decorrente da época.

II. A Recorrente, desde sempre, como era seu apanágio, cumpriu o que preceituava o Código do IVA. Nos casos sob exame, como se descreve nestas Alegações, satisfez o disposto em todas as alíneas do n.º 5 do art.º 35.º do Código do IVA, pelo que lhe assistia o direito às deduções previstas no n.º 2 do artigo 19.º do mesmo Código.

III. Já a actuação da Administração Fiscal no caso sob exame revelou-se ao arpejo dos seus procedimentos usuais, exigindo, no caso, inúmeras discriminações desnecessárias, inusuais, donde decisivamente ilegais, pretendendo com tal postura alcançar uma duplicação do IVA indevida. Quando os respectivos fornecedores da ora Recorrente já o tinham entregue, tempestivamente, nos termos normais e legais.

IV. Em suma: os doutos magistrados da 2.ª Instância tomaram uma decisão notoriamente injusta, ao não entenderem que a Recorrente, empresa que aliás se dissolveu por falência casual, não poderá ser tratada – formal e substancialmente – como é pela Administração Fiscal e instâncias anteriores.

V. Dir-se-ia que *dura lex sed lex*. Todavia, o problema é que no douto Acórdão sob recurso se qualificam as situações em análise como se de facturas falsas se tratassem, manifesto exagero e irrealidade, sendo espantosa tal assimilação e comparação.

VI. E ainda que a interpretação da lei seja livre, deverá ser nos tribunais que se confia a realização da mais correcta, justa, verdadeira e legal interpretação, neste caso do citado n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, reportado ao ano de 1994. Sendo certo que a interpretação realizada ao nível da que se faz das facturas em causa se considera manifestamente inadequada.

VII. Na verdade, como se alega profusamente, não foi adequada nem usual e até excessiva a interpretação literal sobre o atrás referido n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA.

VIII. Por outro lado, sucede que a dívida aqui em causa que remonta ao ano de 1994 já se encontra prescrita, pelo decurso do prazo de prescrição previsto no artigo 34.º do *Código Processo Tributário*, ou seja, de **10 anos**, uma vez que se factos interruptivos houveram estes cessaram pela paragem do processo por período superior a um ano e pelo facto desta paragem não ser imputável à ora Recorrente. Prescrição essa que é do conhecimento officioso.

IX. Considerando tudo quanto se alega, descritos os factos ocorridos, ter-se-á de concluir que as liquidações adicionais pretendidas deverão ser mandadas anular, como é de justiça, atento o disposto no art.º 99.º, alínea c) do Código de Processo e Procedimento Tributário e a interpretação correcta no n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA.

Contra-alegando, vem a representante da Fazenda Pública dizer que:

a) Para além de o processo de impugnação não ser o processo adequado para se apreciar a prescrição de imposto, **não existem** nos autos **elementos suficientes** para tal apreciação, nem deve tal matéria ser apreciada no presente recurso para o STA, que no actual recurso interposto em 3.º grau de jurisdição, por se tratar de impugnação apresentada antes de 15/9/1997, **apenas conhecerá da matéria de direito** (art.º 21.º, n.º 4, do ETAF, aprovado pelo DL n.º 124/84, de 27/4).

b) Não colhem os argumentos aduzidos no sentido da **correção** das **facturas** que a Administração Tributária considerou **não reunirem os requisitos do art.º 35.º, n.º 5, do CIVA** porque a lei, designadamente o **art.º 19.º, n.º 2 do CIVA**, exige o **acatamento integral do formalismo** descrito no art.º 35.º, no que toca à emissão de facturas, revelando-se o mesmo um **verdadeiro requisito substancial do direito à dedução** ainda que os serviços e/ou bens evidenciados tenham sido efectivamente prestados ou fornecidos.

c) Tal exigência decorre das necessidades de uma **eficaz gestão da tributação** e do **combate à fuga e fraude fiscais**, representando um adequado controlo do cumprimento dos deveres legais dos contribuintes.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deverá improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se assente a seguinte matéria de facto:

**A).** *Oliveira, Lda., foi submetida a uma acção de fiscalização que teve o seu início no dia 17/3/1996 e termo no dia 24/3/1996. No âmbito dessa acção de fiscalização foi elaborado o relatório de inspecção junto a fls. 93 e segts. dos autos de reclamação, apenso, e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.*

**B).** *De entre as correções efectuadas, considerou-se que a sociedade deduzira indevidamente IVA, com base em documentos não passados na forma legal nos termos do art.º 19.º, n.º 2 do Código do IVA, por não reunirem os requisitos do art.º 35.º, n.º 5 do referido Código, Assim, deduziu indevidamente impostos relativamente a 1994, no valor de 14.915.816\$00.*

**C).** *Tais facturas encontram-se juntas aos autos de fls. 111 a 131 da reclamação, 31 e segts. desta impugnação, e são as seguintes:*

a) *Factura n.º 26 emitida por Luís Manuel Pedreiro (fls. 31 da impugnação cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido);*

b) *Factura n.º 3287 emitida por “RR Canalizações e Electricidade” (fls. 35 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

c) *Factura n.º 29 emitida por Luís Manuel Pedreiro (fls. 36 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

d) *Factura n.º 80 emitida por Rui Manuel Glória Branco (fls. 40 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

e) *Factura n.º 30 emitida por Luís Manuel Pedreiro (fls. 42 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

f) *Factura n.º 1361 emitida por J. Santos e Duarte, Lda. (fls. 45 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

g) *Factura n.º 35 emitida por Luís Manuel Pedreiro (fls. 46 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

h) *Factura n.º 148 emitida por Cartaxense (fls. 50 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

i) *Factura n.º 149 emitida por Cartaxense (fls. 53 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

j) *Factura n.º 1408 emitida por J. Santos e Duarte, Lda. (fls. 54 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

k) *Factura n.º 45 emitida por Luís Manuel Pedreiro (fls. 55 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

l) *Factura n.º 136 emitida por Rogério Coelho Nogueira (fls. 62 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

m) *Factura n.º 138 emitida por Rogério Coelho Nogueira (fls. 64 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

n) *Factura n.º 940900 emitida por Longra (fls. 65 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

o) *Factura n.º 57 emitida por Luís Manuel Pedreiro (fls. 66 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

p) *Factura n.º 164 emitida por Metalúrgica Cartaxense (fls. 71 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

q) *Factura n.º 1525 emitida por J. Santos e Duarte, Lda. (fls. 72 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

r) *Factura n.º 1528 emitida por J. Santos e Duarte, Lda. (fls. 79 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

s) *Factura n.º 471 emitida por José Anastácio Fonseca da Guia (fls. 92 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

t) *Factura n.º 400 emitida por Fidalgo (fls. 94 que aqui se considera integralmente reproduzida);*

**D).** *Na data em que foi efectuada a inspecção não foram apresentados os orçamentos, guias de transporte ou de remessa. Estes documentos só mais tarde foram recuperados.*

**E).** *A contabilidade da empresa tomou especiais precauções para que ao classificar e conferir as facturas estas estivessem suportadas por guias de remessa e orçamentos.*

**F).** *A sociedade Oliveira, Lda., apresentou reclamação graciosa que foi totalmente indeferida por despacho de 20/03/1997 (fls. 149 do apenso cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).*

**G).** *O despacho de indeferimento foi precedido de uma informação, subscrita pelo técnico que efectuou o relatório de inspecção (fls. 145 e segts. do apenso de reclamação cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).*

**III** – Nas conclusões das suas alegações de recurso invoca o recorrente que sempre satisfaz o disposto em todas as alíneas do n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, assistindo-lhe o direito às deduções previstas no n.º 2 do artigo 19.º do mesmo Código, pelo que o acórdão recorrido tomou uma decisão injusta ao não entender assim.

Além disso, invoca ainda a prescrição da obrigação tributária em causa.

Começando por apreciar esta questão, temos que, referindo-se os autos a IVA de 1994, o prazo de prescrição se iniciou no decurso da vigência do CPT, no âmbito do qual o prazo de prescrição era de 10 anos (artigo 34.º) e se previam como causas de interrupção do mesmo a instauração da impugnação, da reclamação, do recurso ou da execução.

Com a entrada em vigor da LGT em 1/1/99, esse prazo passou a ser de oito anos (artigo 48.º, n.º 1).

De acordo com o artigo 297.º do CC, a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado em lei anterior, é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

No caso em apreço, considerando esta regra, será, pois, de aplicar o regime do artigo 34.º do CPT.

Tendo o processo de impugnação sido instaurado em 30/5/97, constata-se que o mesmo esteve parado por mais de um ano a partir de 13/11/2000 por facto não imputável ao contribuinte (v. fls. 190 e 191 do 2.º volume apenso).

Assim sendo, somando-se o tempo que decorreu desde o início do prazo de prescrição (1/1/1995) até à data da instauração da impugnação (30/5/1997) com o que decorreu após 13/11/2001, constata-se que não ocorreu ainda a prescrição da obrigação tributária.

Improcede, desta forma, a invocada prescrição.

Quanto à questão de fundo que é a de saber se as facturas referenciadas nos autos conferem ou não à recorrente o direito à dedução do IVA, esta limita-se a afirmar, como já o fizera aquando do recurso interposto da decisão proferida em 1.ª instância para o TCAS, que as facturas em causa obedecem aos requisitos do artigo 35.º do CIVA e que foram preenchidas segundo os procedimentos usuais pelo que o acórdão recorrido tomou uma decisão injusta ao não entender assim.

Estabelece o n.º 2 do artigo 19.º CIVA que só confere direito à dedução do IVA o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal.

A factura ou documento equivalente exigida pelo artigo 19.º, n.º 2 do CIVA para a dedução do imposto é a que respeite todas as exigências do artigo 35.º, n.º 5 do CIVA, não havendo entre aquelas exigências essenciais e acessórias, pois o legislador, ao estabelecê-las, considerou-as todas necessárias para a identificação da operação a que respeitam, de modo a que possam extrair-se daqueles documentos as devidas consequências quanto à incidência do imposto, sua taxa, sujeitos, cobrança, deduções, etc. (v. Ac. de 17/2/99 deste STA, no recurso 20593).

A exigência desse formalismo constitui um verdadeiro requisito substancial do direito à dedução do imposto.

E corresponde à necessidade sentida pela AF de um combate mais eficaz à fuga e fraude fiscais.

Ora, se atentarmos nas facturas em causa, e como se demonstra na decisão recorrida, transcrevendo excertos da sentença proferida em 1.ª instância, as mesmas não respeitam o disposto no n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, designadamente não discriminam os serviços prestados, não quantificam os bens transmitidos ou não descrevem os materiais fornecidos.

E, por não obedecerem aos requisitos legais exigidos pelo artigo 35.º do CIVA, obstavam à dedução do imposto.

É que, para este efeito, como se refere no aresto citado, «*a factura não se destina, só, ao uso do comprador, mas constitui um elemento essencial, também, para o fisco, pois é o documento demonstrativo das operações sobre que incide o imposto. Assim, fácil é entender que a factura válida para efeito de IVA terá de identificar do modo mais completo possível os comprador e vendedor, as mercadorias, o preço, e a data da transacção. Trata-se de elementos todos eles relevantes para permitir identificar a operação de modo bastante para que possam extrair-se as devidas consequências quanto ao imposto (sua incidência, sujeitos, taxa, cobrança, reembolsos, etc.). A falta de algum destes elementos pode pôr em risco o mecanismo concebido com o objectivo de arrecadar o imposto. Natural é, pois, que o legislador tenha entendido que, para que o sistema, aliás, complexo, do IVA possa funcionar, para facilitar o controlo das operações sujeitas e isentas, e para obstar à evasão fiscal, se tornava necessária, não apenas a emissão de facturas ou documentos equivalentes, na forma que entendesse cada um dos intervenientes, mas a sua emissão com um conteúdo e rigor definidos pela lei. Dai a exigência de uma forma legal.*».

Sendo de todo irrelevantes os alegados eventuais procedimentos habituais nesta ou naquela actividade desde que não respeitem os requisitos legais aqui exigidos.

Daí que, também quanto a esta questão, o recurso deva improceder.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se assim o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 10 de Outubro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 10 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas. Liquidação. Caducidade. Suspensão do prazo.*

### Sumário:

I — *O prazo para proceder à liquidação de imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, relativamente a remessas efectuadas em 1998 para outro depositário autorizado, por não apuramento do regime de suspensão, não é o de 4 anos do artigo 45º n.º 1 da Lei Geral Tributária, mas o de 8 anos do artigo 48º n.º 1 do mesmo diploma, por força do disposto no artigo 99º da Reforma Aduaneira, na redacção dada pelo decreto-lei n.º 244/87, de 16 de Junho, e do artigo 297º n.º 1 do Código Civil.*

II — *Esse prazo não se suspende (nos termos do artigo 46º n.º 2 alínea a) da Lei Geral Tributária) pela impugnação judicial de um primeiro acto de liquidação, praticado em 1999, mas depois judicialmente anulado por preterição de formalidade legal.*

Processo n.º 574/07-30.

Recorrente: Caves Toimil – Sociedade Comercial de Vinhos, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública – Director Geral das Alfândegas.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **CAVES TOIMIL – SOCIEDADE PRODUTORA E COMERCIAL DE VINHOS, LDA.**, com sede em Santa Marta de Penaguião, recorre da sentença de 9 de Março de 2007 da Mm<sup>a</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas determinada pelo **DIRECTOR DA ALFÂNDEGA DE BRAGA**.



Formula as seguintes conclusões:

«I.

A liquidação impugnada respeita a Imposto sobre Bebidas Alcoólicas relativo a vinho do Porto expedido pela ora Recorrente a coberto de DAA's emitidos entre os dias 14/12/98 e 30/12/98, e que se tomou devido, em face do disposto no n.º 9 do art. 19º do Dec.-Lei n.º 52/93, em momento não posterior a 30/03/99, data em que sobre a última expedição se completaram três meses;

II.

Tendo o regime de suspensão sido considerado não apurado por despacho do Chefe da Delegação Aduaneira de Peso da Régua de 12/03/99, o imposto foi objecto de uma primeira liquidação, efectuada em 25/03/99, que veio a ser anulada, por violação do direito de audição prévia, por Sentença proferida em processo de impugnação judicial pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga em 22/03/2004;

III.

A liquidação impugnada, com o idêntico objecto, foi ordenada, na sequência dessa anulação, por Despacho de 08/07/2004 do Exmº. Director da Alfândega de Braga, e notificada ao contribuinte no seguinte dia 13;

IV.

Por os factos tributários terem ocorrido em Dezembro de 1998, e nunca após 30/03/99, aplica-se-lhes o regime de caducidade do direito de liquidar estabelecido na LGT, tanto no que respeita ao prazo como às causas de suspensão, até porque assim resulta do disposto no n.º 5 do art. 5º do Dec.-Lei n.º 398/98, e o recomendam razões de coerência sistemática;

V.

A Sentença Recorrida entendeu que o prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto esteve suspenso na pendência da impugnação referida em II, por a seu ver tal resultar do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 46º da LGT, que prevê a suspensão em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início ao trânsito em julgado da decisão;

VI.

Todavia, a suspensão a que se refere essa norma, bem como a anteriormente prevista no n.º 2 do art. 33º do CPT, tem em vista hipóteses em que o exercício, pela Administração Tributária, do direito de liquidar, deva subordinar-se ao resultado de um pleito judicial, por neste se definir a existência, validade ou titularidade de factos ou relações jurídicas que interessam à determinação do imposto, ou se decidir de outras questões que assumam, relativamente à liquidação, relevância prejudicial;

VII.

Ora a liquidação nunca esteve dependente do desfecho do processo a que a Sentença Recorrida entendeu atribuir efeito suspensivo do prazo de caducidade, que pelo contrário só se desencadeou a respeito das condições em que a Administração Fiscal liquidou o imposto, sem observância de determinações legais, conforme veio a ser judicialmente decidido;

VIII.

Assim, e como a caducidade não se suspende nem se interrompe senão nos casos previstos na lei, e mais de quatro anos decorreram entre a ocorrência, não posterior a 30/03/99, dos factos tributários, e a prática da liquidação impugnada e sua notificação em 13/07/2004, é manifesto que esta foi exercitada quando já se havia completado o prazo de caducidade do correspondente direito, estabelecido no n.º 1 do art. 45º da LGT;

IX.

Ao considerar que o prazo de caducidade do direito de liquidar esteve suspenso na pendência de um processo que não tinha por objecto quaisquer questões de que a liquidação dependesse, mas só se gerou a propósito das condições em que ela foi inicialmente praticada e determinaram a sua anulação judicial, a Sentença Recorrida fez errada aplicação do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 46º da LGT (e o mesmo se diria se tivesse aplicado o n.º 2 do art. 33º do CPT);

## X.

E violou o disposto no n.º 1 do art. 45º da LGT, ao não reconhecer a ocorrência da caducidade aí prevista;

## XI.

Deve, portanto, ser substituída por outra decisão que, considerando o exercício do direito de liquidar precluído por caducidade, anule a liquidação impugnada e julgue a impugnação procedente.

Termos em que deve dar-se provimento ao Recurso e revogar-se a Sentença Recorrida, decidindo-se em sua substituição que ocorreu caducidade do direito de liquidar, e anulando-se por isso a liquidação impugnada, na procedência da impugnação contra ela deduzida, com todas as consequências legais».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, ainda que por razões não inteiramente coincidentes com as que conduziram a sentença a idêntica solução.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto dada por provada é a seguinte:

## «1

A Alfândega de Braga, através da Delegação Aduaneira de Peso da Régua, por ofício n.º 288, de 29.03.99, efectuou a liquidação n.º 900012, de 25.03.99, no valor de 11.616.030\$00, relativa a ISBA;

## 2

A impugnante é depositário autorizado com o 11º 39944040, subordinada ao controlo aduaneiro da Delegação Aduaneira de Peso da Régua.

## 3

A impugnante emitiu os seguintes os Documentos Administrativos de Acompanhamento (DAA):

IVP n.º 31323, 14.12.98;

IVP n.º 31324, de 14.12.98;

IVP n.º 31374, 14.12.98;

IVP n.º 31375, de 14.12.98;

IVP n.º 31376, de 19.12.98;

IVP n.º 31377, de 28.12.98;

IVP n.º 31378, de 25.12.98;

IVP n.º 31379, de 30.12.98;

IVP n.º 31380, de 30.12.98;

## 4

Apresentou os exemplares 1-A à Delegação Aduaneira de Peso da Régua.

## 5

Estes documentos titulavam 9 remessas de vinho do Porto destinados ao depositário autorizado José Manuel da Costa Alves, com entreposto fiscal n.º 39949913, com sede na Zona Industrial de Alijo.

## 6

Por despacho de 12.03.1999, o Chefe da Delegação Aduaneira do Peso da Régua, anulou, por revogação os registos das entradas de exemplares 3 e 4 de DAA, e foi determinado o não apuramento do regime de suspensão relativamente aos do DAA, referidos em 3.

## 7

A liquidação referida em “1” foi objecto de impugnação no tribunal Tributário de Vila Real, correndo posteriormente neste tribunal com o n.º 76/2000, tendo a liquidação por decisão de 22/3/2004 sido anulada por violação do direito de audição prévia. fls. 26 ss.

8

Em cumprimento da decisão e por despacho de 18/5/04 do Chefe da Delegação Aduaneira de Peso da Régua, foi determinada a anulação do acto, elaborado projecto de conclusões notificado à impugnante para efeitos de audição prévia, direito de que usou. fls. 3 ss do apenso.

9

Após foi proferido novo acto, com os mesmos fundamentos, o ora impugnado. fls. 6 ss do apenso.

10

A impugnante foi notificada deste a 13/7/04, conforme fls. 11 a 13 do apenso».

3.1. Defende a recorrente que o acto de liquidação impugnado, levado a cabo na sequência de anterior, judicialmente anulado com fundamento na preterição do direito de audição prévia, teve lugar quando já caducara o direito à liquidação, querendo, por isso, vê-lo anulado.

A sentença não atendeu à pretensão da impugnante, por considerar que o prazo de caducidade esteve suspenso enquanto pendeu a inicial impugnação judicial, o que configura a previsão do artigo 46º n.º 2 alínea a) da Lei Geral Tributária (LGT).

No presente recurso, a recorrente defende que aquela impugnação não constitui litígio judicial de cuja resolução dependesse a liquidação, pelo que, não sendo a hipótese a contemplada na aludida norma, não houve causa que suspendesse o prazo de caducidade, assim esgotado aquando da liquidação agora impugnada.

3.2. A recorrente tem razão quando quer ver afastada a aplicação ao caso da norma do artigo 46º n.º 2 alínea a) da LGT.

O que aí se prevê é a suspensão do prazo de caducidade enquanto se discuta «litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo». Ou seja, o litígio há-de referir-se a questão sem cuja definição não possa haver-se por assente a existência do facto tributário ou, ao menos, estabelecidos os elementos indispensáveis ao apuramento do imposto devido.

Não é o caso presente, em que não consta que tenha sido judicialmente discutida questão atinente à verificação dos factos tributários de 1998, ou aos elementos que interessam ao apuramento e quantificação da obrigação de imposto, tanto assim que houvera, já, em 1999, liquidação, a qual só não subsistiu por um vício de forma, a inobservância das normas que impõem a prévia audição do contribuinte. De resto, dificilmente poderia compreender-se que a expressão «litígio judicial» usada no artigo 46º n.º 2 alínea a) da LGT abarcasse a impugnação judicial, pois nunca a liquidação de um tributo depende da resolução dessa impugnação, cujo objecto é, precisamente, a legalidade da liquidação já ocorrida, razão lógica bastante para que não possa existir a relação de dependência exigida pela apontada alínea a) do n.º 2 do artigo 46º da LGT.

3.3. Não obstante, a pretensão da recorrente, de ver declarada a caducidade do direito à (segunda) liquidação, não pode proceder.

Essa pretensão assenta em que o prazo de que a Administração Aduaneira dispunha para proceder à liquidação é o de 4 anos prescrito no artigo 45º n.º 1 da LGT.

De acordo com a factualidade apurada, os factos tributários datam de Dezembro de 1998, e o acto de liquidação foi notificado à recorrente em 13 de Julho de 2004, ou seja, quando estavam decorridos, aproximadamente, 5 anos e 6 meses.

O tributo em causa, imposto sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, é uma imposição fiscal interna, cobrada pelas autoridades aduaneiras.

A regra sobre a caducidade do direito à liquidação inserta no artigo 45º da LGT, que fixa em 4 anos o respectivo prazo, não tem aplicação ao caso das dívidas aduaneiras, ressalvado como está, no seu n.º 1, outro prazo que a lei fixe. Esta afirmação insere-se em orientação firme deste Tribunal, conforme, mais recentemente, se pode ver nos acórdãos proferidos nos processos n.ºs. 315/06 e 90/07, em 20 de Setembro de 2006 e 9 de Maio de 2007, além dos aí citados.

E esse outro prazo está estabelecido no artigo 99º da Reforma Aduaneira aprovada pelo decreto-lei n.º 46311, de 27 de Abril de 1965, com a redacção dada pelo decreto-lei n.º 244/87, de 16 de Junho.

Ali se dispõe que «sempre que as autoridades aduaneiras verificarem que (...) se encontra em dívida a totalidade das imposições fiscais internas, o prazo para a acção de cobrança é o previsto no artigo 27º do Código de Processo das Contribuições e Impostos (...)».

Ou seja, a Reforma Aduaneira optou por fixar o prazo de caducidade do direito à liquidação por referência ao de prescrição das dívidas tributárias previsto no diploma adjectivo.

Prazo que, no Código de Processo das Contribuições e Impostos, era de 20 anos.

Mas este diploma deixou de vigorar em 30 de Junho de 1991, quando iniciou vigência o Código de Processo Tributário (CPT), que se manteve até 31 de Dezembro de 1999 e, portanto, regia ao tempo dos factos tributários aqui em causa.

Nos termos do artigo 34º do CPT, o prazo de prescrição é de 10 anos. Tal prazo, se aplicável, estava longe de se ter esgotado à data da notificação da liquidação, 13 de Julho de 2004, considerando que estamos perante factos tributários de 1998.

Porém, entretanto, em 1 de Janeiro de 1999, entrara em vigor a LGT, que reduziu o dito prazo para 8 anos. De acordo com o n.º 1 do artigo 297º do Código Civil, só não será este o prazo aplicável se, em 1 de Janeiro de 1999, faltar menos tempo para se completar o antigo.

Em 1 de Janeiro de 1999 faltavam, para se completar o prazo antigo, de 10 anos, aproximadamente, 9 anos – mais do que os 8 do prazo novo.

Aplica-se, consequentemente, este último, a contar de 1 de Janeiro de 1999, sendo certo se não esgotara ainda aquando da notificação do acto de liquidação, em 13 de Julho de 2004.

Deste modo, não caducou o direito à liquidação, tal como, embora por caminho diferente, concluiu a sentença recorrida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão impugnada, com a antecedente fundamentação.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6 (um sexto).

Lisboa, 10 de Outubro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 10 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Dívidas à segurança social. Prescrição. Prazos.*

### Sumário:

- I — As dívidas à segurança social prescrevem agora no prazo de cinco anos, por força da Lei 17/2000, de 8/8, que veio alterar o prazo de prescrição de 10 anos, previsto na Lei 28/84, de 14/8, e no DL 103/80, de 9/5.*
- II — Este novo prazo, nos termos do n.º 1 do artigo 297.º CC, só se conta, porém, a partir da entrada em vigor da nova lei, cujo artigo 119.º estabelece que ocorrerá 180 dias após a data da sua publicação.*
- III — Terminando o prazo prescricional a um sábado, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, de acordo com a regra constante da alínea e) do artigo 279.º CC.*

Processo n.º 613/07-30.

Recorrente: José Inácio Martins Marreiros

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social de Faro.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – José Inácio Martins Marreiros, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo Juiz do TAF de Loulé que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal que a FP lhe instaurou por dívidas à segurança social, dela vem recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- A Sentença Recorrida julgou não prescritas as dívidas à Segurança Social por contribuições e cotizações relativas aos meses de Março de 1997 a Dezembro de 2000.

E isto porque

2- O prazo de prescrição de cinco anos previsto na Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, e que se contava a partir de 4 de Fevereiro de 2001 (*data de entrada em vigor daquela Lei*), só terminaria no dia 4 de Fevereiro de 2006.

Mas,

3- Porque o dia 4 de Fevereiro de 2006 foi um Sábado, o prazo prescricional transferiu-se para o dia útil imediatamente seguinte, ou seja, dia 6 de Fevereiro de 2006, data em que se verificou o facto interruptivo – *a citação do ora Recorrente*.

Só que

4- Ao decidir que o prazo prescricional se transferiu do dia 4, Sábado, para o dia 6, Segunda-Feira, o Tribunal *a quo* fez uma errada interpretação e aplicação do art.º 279.º do CC.

Assim:

5- O prazo de prescrição é um prazo substantivo e, por isso e por força do disposto no art.º 296.º do CC e do art.º 20.º, n.º 1 do CPPT, à sua contagem são aplicáveis as regras contidas no art.º 279.º do CC e não as dos art.ºs 145.º e 146.º do CPC, uma vez que estas apenas têm aplicação aos prazos de natureza processual ou adjectiva.

6- De acordo com o disposto no art.º 279.º, alínea c), primeira parte do CC, o prazo de prescrição de 5 anos iniciado em 4 de Fevereiro de 2001 termina (*e terminou*) no dia 4 de Fevereiro de 2006.

7- Dia 4 de Fevereiro foi um Sábado e, por isso, o termo do prazo não se transferiu (*nem podia transferir*) para o dia útil imediatamente seguinte.

E não se transferiu porque

8- A alínea e) do mesmo art.º 279.º prescreve que o prazo que se transfere para o primeiro dia útil imediatamente seguinte é, apenas, aquele que termine em **Domingo** ou **Feriado**.

9- Foi isso que expressamente o legislador tributário de 1999 pretendeu ao remeter expressamente, no n.º 1 do art.º 20.º do CPPT, para as regras de contagem do art.º 279.º do CC, determinando, intencionalmente, a não aplicação ao nosso prazo quer das regras de contagem de prazos processuais (*contidas no CPC*) quer das regras administrativas (*contidas no CPA*).

E, assim,

10- Ao contrário do decidido pelo Tribunal *a quo*, impõe-se o entendimento de que **não se transfere para o dia útil seguinte o prazo que, como é o caso dos presentes autos, termine num Sábado**.

11- Sendo o termo do nosso prazo – *4 de Fevereiro de 2006* – um Sábado, este não se transferiu para a Segunda-Feira imediatamente seguinte.

12- Não tendo o Recorrido praticado, durante anos e anos e até àquela data, uma qualquer diligência administrativa com susceptibilidade para interromper a prescrição, o prazo prescricional de cinco anos das dívidas exequendas completou-se no dia 4 de Fevereiro de 2006.

Pelo que,

13- Quando o aqui Recorrente foi citado (*dia 6 de Fevereiro de 2006*) já o prazo de prescrição não estava a correr – já se tinha completado!

14- Tratando-se, como se trata, de um prazo peremptório, o seu decurso, sem o exercício do direito que ele próprio garantia, determina a extinção do direito do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social à cobrança da dívida por contribuições, cotizações e respectivos acrescidos, respeitantes aos meses de Março de 1997 a Dezembro de 2000.

Contra-alegando, vem o IGFSS dizer que:

1- A douta sentença recorrida declarou a Oposição deduzida improcedente e em consequência determinou a não verificação da prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de 03/1997 a 12/2000.

2- De acordo com o disposto no art.º 119.º da referida Lei 17/2000, este diploma entrou em vigor (**verificados**) 180 dias **após** a data da sua publicação, ou seja, entrou em vigor no dia **05/02/01**.

3- O decurso do prazo de prescrição dos 5 anos só se verificou no dia 07/02/06, uma vez que, tratando-se de um prazo fixado em anos, o mesmo só termina às 24 horas do dia que corresponda dentro do último ano àquela data, ou seja, termina no dia 05/02/06.

4- No entanto, como dia 05/02/06 foi um Domingo, o fim do prazo dos 5 anos transferiu-se para o primeiro dia útil, i.e., 06/02/06, de acordo com o disposto no art.º 279.º, alínea e) do Código Civil, aplicável por força do art.º 296.º do mesmo diploma legal.

5- Veja-se neste sentido os Acórdãos n.ºs 1502/06 de 16/01/07, 1573/07 de 14/02/07, 1557/07 de 14/02/07 e 1567/07 de 14/02/07, todos do Tribunal Central Administrativo Sul, bem como o Acórdão n.º 68/06.6B6PNF de 07/09/06 do Tribunal Central Administrativo Norte.

6- A citação interrompe a prescrição, nos termos do art.º 49.º, n.º 1 da LGT, concluindo-se no caso em apreço nos presentes autos que o novo prazo de prescrição de 5 anos ainda não se completou, em virtude da interrupção operada pela citação no dia 06/02/06.

O Exmo Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostram-se provados os seguintes factos:

*Na execução fiscal executam-se créditos, além do mais, cotizações e contribuições para a segurança social referentes aos períodos de 12-1990 a 12-2000.*

*O Oponente foi citado para a execução em 6 de Fevereiro de 2006.*

*O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, declarou prescritas as quantias exequendas referentes ao período de 1990 a 1992.*

**III** - Vem o presente recurso interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Loulé que julgou improcedente a oposição deduzida pelo ora recorrente à execução que a Segurança Social lhe moveu para cobrança de dívidas relativas a contribuições de Março de 1997 a Dezembro de 2000.

No entender do recorrente, tais dívidas já estariam prescritas à data em que foi citado naquele processo executivo (6/2/2006), pois a prescrição ocorrera em 4/2/2006.

Na sentença recorrida, o Mmo. Juiz “a quo” considerou que o novo prazo de prescrição de cinco anos, previsto na Lei 17/2000, de 8 de Agosto, que entrou em vigor em 4/2/2001, ocorreria em 4/2/2006, mas porque se tratava de um sábado transferiu-se, nos termos da alínea e) do artigo 279.º CC, para o dia útil imediatamente seguinte, isto é, para o dia 6/2/2006, precisamente o dia em que o facto interruptivo (a citação) se verificou, razão por que, não se mostrando, assim, prescritas as dívidas em causa, a oposição teria de improceder.

A questão que aqui se coloca é, pois, a de se saber se as dívidas referentes às contribuições para a segurança social de Março de 1997 a Dezembro de 2000 se mostravam já prescritas à data em que o oponente foi citado para a execução.

No que concerne à prescrição de tais dívidas, não há dúvidas que a Lei 17/2000, de 8/8, veio alterar o prazo de prescrição de 10 anos, previsto na Lei 28/84, de 14/8, e no DL 103/80, de 9/5, para 5 anos, o qual, por força do n.º 1 do artigo 297.º CC, é aqui aplicável, contando-se, porém, só a partir da entrada em vigor da nova lei.

O artigo 119.º da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, estabelece que esta entra em vigor 180 dias após a data da sua aplicação.

De acordo com o entendimento do Mmo. Juiz “a quo”, que é aceite pelo recorrente, a referida lei teria, então, entrado em vigor em 4 de Fevereiro de 2001, data correspondente ao 180.º dia posterior à data da sua publicação, com a contagem a iniciar-se em 9 de Agosto de 2000, conforme dispõe o artigo 2.º, n.º 4 da Lei 74/98, de 11 de Novembro.

Os actos legislativos entram em vigor no dia neles fixado, não podendo, em caso algum, o início da vigência verificar-se no próprio dia da publicação (n.º 1 do artigo 2.º da Lei 74/98, de 11/11).

Os prazos neles previstos para a sua entrada em vigor contam-se a partir do dia imediato ao da sua publicação ou da sua efectiva distribuição, se esta tiver sido posterior (artigo 2.º, n.º 4 da Lei 74/98, de 11/11).

Ora, o que o artigo 119.º da Lei 17/2000, de 8/8, estabelece é que «a presente lei entra em vigor 180 dias após a data da sua publicação».

Numa interpretação puramente literal e por mera contagem aritmética, teriam assim de passar 180 dias sobre aquela data – 8 de Agosto de 2000 – já que o primeiro dia não entra no cômputo do prazo, nos termos da alínea b) do artigo 279.º CC, pelo que o início da sua vigência teria ocorrido em 5 de Fevereiro de 2001.

Não nos parece que seja, porém, esse o entendimento mais correcto.

Como se entendeu já no acórdão deste Tribunal de 5/7/2007, proferido no recurso 359/07, «É certo que o artigo 2.º da Lei 74/98, de 11/11, estabelece que “Na falta de fixação do dia, os diplomas ... entram em vigor no 5.º dia após a sua publicação.”, o que significa que o quinto dia não corresponde à passagem de cinco dias mas apenas de quatro, daí resultando que os diplomas legais, em regra, entrarão em vigor no 5.º dia após a sua publicação e não passados cinco dias.

*Todavia, a prática jurídica tem considerado, para efeito da determinação do início da vigência das leis, os números cardinais como se fossem ordinais, embora se reconheça que, em bom rigor, e por simetria com a Lei 74/98, se deveria ter dito que a Lei 17/2000 entrava em vigor no 180.º dia após a data da sua publicação.*

*E, assim sendo, deve ter-se como assente que a Lei 17/2000, de 8/8, entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001, sendo a partir desta data que se há-de contar o novo prazo de prescrição de cinco anos nela previsto.»*

Aplicando as regras estabelecidas no artigo 279.º CC à contagem deste prazo, verificar-se-á, então, que o respectivo prazo de prescrição terminaria em 4 de Fevereiro de 2006, dia este que é um sábado.

Segundo dispõe a alínea e) do artigo 279.º CC o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver que ser praticado em juízo.

Há, então, que saber se o prazo prescricional que termine ao sábado se transfere também para o primeiro dia útil seguinte uma vez que a citada alínea e) do artigo 279.º CC apenas prevê a transferência dos prazos que terminem ao domingo, dia feriado e nas férias judiciais, se o acto tiver que ser praticado em juízo.

Contudo, a solução é a mesma, conforme se entendeu já também no aresto citado.

«A omissão dever-se-á ao facto de em 1966, ano em que foi aprovado o CC, as secretarias judiciais estarem ainda abertas aos sábados, situação que só foi alterada em 1980 (Lei 35/80, de 29/7, que reestruturou as secretarias judiciais).

Veja-se que o artigo 144.º do CPC, alterado já em 1985, já equipara os sábados aos domingos e feriados.

Aliás, mesmo antes de 1980, se entendia já que os prazos que findassem aos sábados transferiam o seu termo para o dia útil seguinte (cfr: o assento de 16/3/1981, in BMJ 295, p. 115, o acórdão do STJ de 9/6/1988, no processo 1893 e Vaz Serra, RLJ 105, p. 345).

Assim sendo, o último dia do prazo de prescrição de 5 anos previsto na Lei 17/2000 foi 6 de Fevereiro de 2006, segunda-feira.».

E, como foi nesse dia que o ora recorrente foi citado para a execução, a prescrição das dívidas exequendas aqui em causa não chegou, pois, assim a verificar-se.

Improcedem, desta forma, as alegações de recurso.

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

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2007. — António Calhau (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 10 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Contribuição especial. Liquidação. Audiência prévia.*

### Sumário:

- I — O exercício do direito de audiência prévia constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório e uma sólida garantia de defesa dos direitos do administrado, sendo reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como um princípio estruturante da actividade administrativa cuja violação ou incorrecta realização se traduz numa violação de uma formalidade essencial que, em princípio, é determinante da ilegalidade do próprio acto.*
- II — Mostra-se concretizada a participação da recorrente no procedimento em causa na medida em que, ainda que por intermédio de um seu representante, teve intervenção nas avaliações de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial, sendo a liquidação impugnada uma mera operação aritmética de aplicação da taxa devida àquela matéria, cujo conteúdo a recorrente não tinha possibilidade de influenciar.*

Processo n.º 616/07-30.

Recorrente: Construções Arnaldo dias, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

**I** – Construções Arnaldo Dias, Lda, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença do Mmo Juiz do TAF de Lisboa 2 que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação da contribuição especial, efectuada pela AF ao abrigo do DL 43/98, de 3/3, no montante global de € 7.559,24, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Resulta dos factos provados que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da Recorrente. De facto, todos os elementos constantes do termo de avaliação a fls. 16 e 18 dos autos foram trazidos pela Administração Tributária, limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação. Resulta, assim, dos autos que em todo o procedimento nunca foi concedido ao contribuinte qualquer oportunidade de ser ouvido previamente à liquidação, sendo certo que a recorrente só teve

conhecimento dos termos da avaliação no dia em que foi notificada para proceder ao pagamento da contribuição especial (cfr. fls. 22 do apenso da reclamação graciosa).

2. Face ao exposto, a única questão a analisar no presente recurso é pois a de saber se, nas circunstâncias acabadas de descrever, a Administração Fiscal estava ou não obrigada a cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT, isto é, estava obrigada a notificar a Recorrente para que esta pudesse exercer o direito de audição prévia.

3. O artigo 60.º da LGT transpõe para o procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, expresso no artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa. Assim, nos termos da referida norma, mormente do disposto no artigo 60.º, n.º 1, a), da LGT, a Administração Fiscal antes de liquidar a contribuição especial deve ouvir o contribuinte.

4. Contrariamente ao decidido na douda sentença, *in casu* a liquidação impugnada, quer abstracta, quer objectivamente, podia ser contestada através do exercício do direito de audição pela Recorrente, já que só esta poderia aferir correctamente, a título de exemplo, sobre o valor m2 de construção – em 1994 e à data do pedido de licenciamento -, sobre a área de construção efectivamente edificada, o n.º de fogos efectivamente edificados, a volumetria de construção efectivamente edificada, elementos estes que, apenas, constam do alvará de construção sob a forma de previsão, sendo estes, habitualmente, alterados em função da obra efectivamente edificada.

5. Da mesma forma, em caso algum, poder-se-á considerar que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada sana o vício de preterição de audição prévia, já que não se encontram preenchidos os requisitos do artigo 60.º, n.º 1, a), n.ºs 3, 4, 5 e 6, sendo certo que tal afirmação viola, ainda, o disposto no artigo 16.º, n.º 1 da LGT.

6. *In casu*, não ocorreram os requisitos que, excepcionalmente, permitiam a dispensa do cumprimento do disposto no artigo 60.º da LGT, pelo que o acto impugnado padece de vício de forma, pelo que terá de ser anulado.

7. Igualmente, não é de aplicar ao caso *sub judice* o disposto no artigo 103.º do CPA por tal norma não ter aplicação em matéria tributária, mas sim, o artigo 60.º da LGT.

8. Assim sendo, a douda sentença recorrida ao considerar que, no caso *sub judice*, a Administração Tributária estaria dispensada de facultar à Recorrente o exercício do seu direito de audição fez uma errada interpretação e aplicação da lei aos factos, mormente, violando o disposto no artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, os artigos 60.º, n.ºs 1 a 6 e 16.º, n.º 1 da LGT e o artigo 103.º do Código do Procedimento Administrativo.

9. O acto tributário de liquidação da contribuição especial à Recorrente padece, assim, de vício de forma e substância que acarreta a sua nulidade.

Não houve contra-alegações.

O Exmo Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II –** Mostram-se provados os seguintes factos:

1 - Em 22/4/2002, o município de Odivelas emitiu o alvará de licença de construção n.º 99/2002, sendo produzido em nome da sociedade impugnante, “Construções Arnaldo Dias, Lda.”, com o nipc 500510580, incidindo sobre o lote 8 da Urbanização da Ribeirada, sito na freguesia de Odivelas, tudo conforme cópia que se encontra junta a fls. 10 e verso do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

2 - A impugnante não apresentou junto dos serviços da A. Fiscal a declaração modelo 1 para efeitos de liquidação de contribuição especial prevista no art.º 7.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo dec.-lei 43/98, de 3/3, e relativa ao imóvel identificado no n.º 1, apesar de devidamente notificada para o efeito através de ofício datado de 22/6/2005;

3 - Em 9/9/2005, procedeu-se à avaliação do imóvel identificado no n.º 1, nos termos do art.º 6.º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo dec.-lei 43/98, de 3/3, para efeitos de liquidação de contribuição especial, tendo-se fixado, através de acordo e por unanimidade dos peritos presentes, o valor actual do mesmo, reportado a 11/11/1998, em € 246.019,41, e o seu valor em 1/1/1994, em € 169.575,00, tudo conforme cópia do termo de avaliação que se encontra junta a fls. 16 a 18 do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

4 - Na avaliação de imóvel identificada no n.º 3 participou como perito nomeado pela sociedade impugnante o Sr. João Manuel Dias dos Santos;

5 - Em 22/9/2005, a impugnante foi notificada dos resultados da avaliação identificados no n.º 3 e para efectuar o pagamento da liquidação de contribuição especial, estruturada ao abrigo do dec.-lei 43/98, de 3/3, no montante global de € 7.559,24, e fixando-se, para o efeito, o prazo de pagamento com termo no final do mês de Outubro de 2005;

6 - Em 17/1/2006, a sociedade impugnante deduziu reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 5;



7 - Em 6/7/2006, a reclamação graciosa identificada no n.º 6 foi indeferida através de despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Odivelas;

8 - Em 12/7/2006, a sociedade impugnante foi notificada do despacho de indeferimento identificado no n.º 7;

9 - Em 19/7/2006, deu entrada no Serviço de Finanças de Odivelas a impugnação apresentada por “Construções Arnaldo Dias, Lda.” E que tem por objecto a liquidação identificada no n.º 5.

**III** – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Lisboa II que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente contra a liquidação de contribuição especial, efectuada ao abrigo do DL 43/98, de 3/3.

Alega a recorrente que tal liquidação padece de vício de forma que acarreta a sua nulidade, o qual consistiu na falta da sua audição prévia, nos termos do artigo 60.º da LGT.

O direito de todos os cidadãos participarem na formação das decisões ou deliberações da administração que lhes disserem respeito está hoje constitucionalmente consagrado no n.º 5 do artigo 267.º da CRP e concretizado nos artigos 100.º do CPA e 60.º da LGT.

O exercício desse direito constitui uma importante manifestação do princípio do contraditório e uma sólida garantia de defesa dos direitos do administrado, sendo reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como um princípio estruturante da actividade administrativa cuja violação ou incorrecta realização se traduz numa violação de uma formalidade essencial que, em princípio, é determinante da ilegalidade do próprio acto.

Todavia, nem sempre assim acontece, pois em casos excepcionais a lei dispensa o seu cumprimento e noutros a mesma pode degradar-se em formalidade não essencial e, portanto, ser omitida sem que daí resulte ilegalidade determinante da anulação do acto.

É o que sucede, por exemplo, quando está em causa uma actividade vinculada da administração em que a decisão não poderia ser outra que não a efectivamente tomada.

Há, nessas situações, e não padecendo o acto de outros vícios, designadamente o de violação de lei, a aplicação do princípio do aproveitamento do acto, entendendo-se que não se justifica a anulação do acto, apesar da preterição do direito de audição, na medida em que a decisão tomada seria a única concretamente possível.

No caso em apreço, tratando-se da liquidação da contribuição especial efectuada ao abrigo do DL 43/98, de 3/3, entende a recorrente que a AF estava obrigada a cumprir o disposto no artigo 60.º da LGT, isto é, estava obrigada a notificá-la para que esta pudesse exercer o seu direito de audição prévia, e através dele poder contestar designadamente o valor do m2 de construção, a área de construção efectivamente edificada, elementos esses que constam do alvará de construção sob a forma de previsão mas que habitualmente são alterados em função da obra efectivamente edificada.

Vejam os termos do artigo 2.º do Regulamento da Contribuição Especial aprovado pelo DL 43/98, de 3/3, a base tributável desta contribuição corresponde à diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor em 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, sendo esses valores determinados por avaliação.

Esta avaliação é efectuada por uma comissão constituída pelo contribuinte, ou um seu representante, e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos (artigo 4.º do supra citado Regulamento).

Quantificada nesses termos a base tributável, a liquidação da contribuição especial resulta da aplicação da taxa devida àquela base.

E, assim sendo, não poderia haver nesta fase qualquer possibilidade de a intervenção da recorrente poder influenciar o conteúdo do acto de liquidação.

Onde a sua intervenção poderia ser de facto determinante era no procedimento prévio de avaliação do imóvel, pois é através dos valores aí encontrados que se apura a base tributável da contribuição especial.

Ora, como resulta do probatório, os valores do imóvel relevantes para a definição da base tributável foram obtidos através de acordo e por unanimidade dos peritos de uma comissão em que a recorrente esteve representada.

Deste modo, mostra-se concretizada a participação da recorrente no procedimento em causa na medida em que, ainda que por intermédio de um seu representante, teve intervenção nas avaliações de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial, sendo a liquidação impugnada uma mera operação aritmética de aplicação da taxa devida àquela matéria, cujo conteúdo a recorrente não tinha possibilidade de influenciar.

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

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

Lisboa, 10 de Outubro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

**Acórdão de 10 de Outubro de 2007.**

Processo n.º 964/06-30.

Recorrente: Filipe Emanuel Reis Amado.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Filipe Manuel Reis Amado, melhor identificado nos autos, notificado do acórdão de fls. 149 e segs., vem requerer a “reanálise” do mesmo, por “entender verificar a existência de erro, em que é considerada a contagem do prazo da apresentação das alegações fora do prazo, e o Acórdão, motivar um erro judiciário”, com os fundamentos que constam do requerimento de fls. 167 e 168, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Em síntese, alega que interpôs recurso em 23/6/06, o qual foi admitido por despacho datado de 13/7/06 e notificado por ofício de 18/7/06, recebido em 19/7/06, tendo sido, na altura informado de que teria quinze dias para a apresentação das alegações, o que fez em 1/9/06.

Para concluir que, uma vez que o prazo para a apresentação das alegações não corre no mês de Agosto, por ser férias judiciais, estas teriam sido apresentadas no prazo legal.

Deste modo, conclui ter havido erro no decidido no acórdão, merecedor de “reanálise”, como requer.

Notificada a Fazenda Pública, nos termos do artº 670º, n.º 1 do CPC, nada disse.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto, tendo tido visa do processo, não emitiu parecer, pelas razões que aponta a fls. 162.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Desde logo e como vimos, o requerente vem solicitar a “reanálise” do citado acórdão.

Ora, esta figura jurídica não existe em qualquer compêndio legislativo.

Uma vez proferido o acórdão às partes apenas resta a possibilidade de arguir a sua nulidade, nos casos previstos no artº 668º do CPC ou o seu esclarecimento ou reforma, nos termos do disposto no artº 669º do mesmo diploma legal.

E tanto bastaria para indeferir o presente requerimento.

No entanto e atento os fundamentos em que o mesmo assenta, parece claro que, embora impropriamente requerendo a “reanálise” do acórdão, no fundo o que o requerente pretende é a sua reforma.

E é considerando-o como tal que passaremos a conhecer do pedido em causa.

3 – Feitas estas considerações e como vimos supra, alega o requerente, pelas razões ali apontadas, que, ao contrário do afirmado no aresto reformando, as alegações foram apresentadas no prazo legal.

Mas não tem razão.

Com efeito e como se escreveu no referido aresto, “dispõe o artº 83º, n.º 3 do RGIT que “o recurso é interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência de julgamento ou, caso o arguido não tenha comparecido, da notificação da sentença”.

Por sua vez, estabelece o artº 3º, alínea b) do mesmo diploma legal que “são aplicáveis subsidiariamente...quanto às contra-ordenações e respectivo processamento, o regime geral do ilícito de mera ordenação social”.

A propósito do regime do recurso, estabelece, então, o artº 74º, n.º 4 do RGCO que “o recurso seguirá a tramitação do recurso em processo penal, tendo em conta as especialidades que resultam deste diploma”.

Sendo assim, dispõe o artº 411º, n.º 3 do CPP que “o requerimento de interposição do recurso é sempre motivado, sob pena de não admissão do recurso. Se o recurso for interposto por declaração na acta, a motivação pode ser apresentada no prazo de 15 dias, contado da data da interposição”.

E o artº 412º do mesmo diploma legal determina que “a motivação enuncia especificamente os fundamentos do recurso e termina pela formulação de conclusões, deduzidas por artigos, em que o recorrente resume as razões do pedido” (nº 1).

Avivados estes preceitos, da conjugação dos mesmos resulta claro que a interposição de recurso faz-se, em regra, através de requerimento escrito contendo a respectiva motivação, em que se enunciam os fundamentos do recurso e se termine pela formulação de conclusões e se resumam as razões do pedido.

...Posto isto e voltando ao caso em apreço, resulta que o recorrente foi notificado da sentença, por carta registada com aviso de recepção, em 14/6/06 (vide fls. 94).

Interpôs recurso da mesma em 23/6/06 (vide fls. 96).

Tal requerimento não contém, nem vem acompanhado de alegações sobre o objecto do recurso, como cumpria. O que só veio a acontecer no dia 8/9/06, data em que as mesmas deram entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé.

Sendo assim e uma vez que na contagem daquele prazo de 20 dias incluem-se sábados, domingos e dias feriados, mas não as férias judiciais (cfr. art.ºs 104.º, n.º 1 do CPP e 144.º, n.º 1 do CPC), é patente que, naquela data, ia já decorrido o referido prazo de 20 dias”, que terminou em 5/7/06.

Mesmo a admitir, como pretende o requerente que as legações foram apresentadas no dia 1/9/06 e não no dia 8/9/06, sempre as mesmas não só não tinham sido juntas com o requerimento de interposição do recurso, como também, naquela data ia já decorrido o prazo de vinte dias.

Assim sendo e pelo exposto, não estamos perante nenhum dos pressupostos contemplados no art.º 669.º, n.º 2, alínea b) do CPC, nada havendo que permita proceder à requerida reforma do acórdão.

4 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o presente pedido de reforma do acórdão.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em 3 Ucs.

Lisboa, 10 de Outubro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 17 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Aumento de capital. Imposto de selo. DL n. 154/84, de 16 de Maio. Isenção. DL n. 322-B/2001, de 14 de Dezembro. Violação de directiva comunitária.*

### Sumário:

- I — Em 1 de Julho de 1984, a operação de aumento de capital social, por entradas em numerário, estava isenta de imposto de selo – vide Decreto-Lei n. 154/84, de 16 de Maio de 1984.*
- II — O Decreto-Lei n. 322-B/2001, de 14 de Dezembro de 2001, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2002, reintroduziu a tributação generalizada das operações de aumento de capital das sociedades de capitais, efectuadas através de entradas de bens de qualquer natureza.*
- III — Porém, o respectivo segmento normativo viola os artigos 7.º, n. 1, e 10º da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985.*

Processo n.º 225/05-30.

Recorrente: OPTIMUS – Telecomunicações, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **OPTIMUS – TELECOMUNICAÇÕES, S. A.**, com sede no Lugar do Espido, Via Norte, Maia, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de imposto de selo, apurada através da aplicação da verba 26.3 da Tabela Geral do Imposto de Selo, em consequência e por causa da realização de uma escritura de aumento de capital e alteração de pacto.

O Mm. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (que sucedeu ao dito Tribunal Tributário de 1ª Instância) julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O artigo 7º da Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 impõe uma obrigação precisa, clara, incondicional e não dependente de qualquer desenvolvimento legislativo ou regulamentar, obrigando que um Estado membro que, à data de 1 de Julho de 1984, isentasse (ou tributasse a uma taxa igual ou inferior a 0,50%) certas ou todas as operações de reuniões de capitais a que se aplica a Directiva, fique, desde 1 de Janeiro de 1986, obrigado a isentá-las.

2. Não existe na Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985 ou em qualquer outro acto de Direito comunitário, originário ou derivado, contemporâneo ou posterior, nenhuma excepção

dirigida ao Estado Português que lhe permitisse escusar-se ao escrupuloso respeito da regra constante do artigo 7º daquele normativo.

3. Em 1 de Julho de 1984, as operações de reforço ou aumento de capital das sociedades comerciais, quando realizadas em numerário, eram, em Portugal, isentas de tributação em sede do imposto do selo, por força do n. 2 do art. 145º da Tabela Geral do Imposto do Selo, em vigor àquela data, por força da aprovação do Decreto-Lei. n. 154/84, de 16 de Maio.

4. A decisão recorrida interpretou restritivamente o aludido artigo 7º, ao considerar que as operações que passam a ser obrigatoriamente isentas a partir de 1 de Janeiro de 1986 são não aquelas que, efectivamente, em 1 de Julho de 1984, conforme dispõe o texto da Directiva, “estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%” (artigo 7º, n. 1), mas tão-somente as que “nos termos da redacção da Directiva anterior a 1985 podiam ser isentas de imposto ou sujeitas a taxa reduzida – art. 4º, n. 2 e art. 8º - e que em 1 de Julho de 1984 estivessem nessa situação”.

5. A Directiva 69/335 destina-se a eliminar entraves e restrições à circulação de capitais no interior da União Europeia; a liberdade de circulação de capitais é, nos termos consistentemente reconhecidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, uma liberdade fundamental.

6. No sistema jurídico comunitário está desde há muito assumido que as normas respeitantes à delimitação do âmbito de aplicação de uma liberdade fundamental se interpretam de modo tão lato quanto possível e que as normas que introduzem regimes de limitação àquelas liberdades são de interpretação restritiva.

7. O Meritíssimo Juiz a quo, ao ter interpretado restritivamente uma norma de uma directiva comunitária destinada a implementar uma liberdade fundamental do Tratado de Roma (no caso a livre circulação de capitais) decidiu contra os aludidos princípios hermenêuticos comunitários.

8. Mesmo os requisitos adicionais que o Meritíssimo Juiz a quo entendeu fazer valer, em rigor, encontravam-se verificados: (i) Portugal não estava sob a obrigação de sujeitar qualquer operação àquele imposto, pelo que as podia validamente isentar ou sujeitar a taxa reduzida e (ii) isentava efectivamente os actos de aumento de capital realizados por entradas em numerário, nos termos do Decreto-Lei n. 154/84, de 16 de Maio.

9. Por outro lado, se o Conselho de Ministros da Comunidade Europeia pretendesse eleger aqueles dois critérios como pressupostos cumulativos da obrigação de isenção por certo que o teria formulado de forma clara e compreensível.

10. Com a interpretação do Meritíssimo Juiz a quo, um Estado-membro poder-se-ia furtar ao cumprimento de uma obrigação, alegando um seu próprio incumprimento anterior da legislação comunitária, i.e. teria o direito de introduzir o novo tributo, apesar de o não cobrar em 1 de Julho de 1984, na medida em que a ausência de cobrança na altura desrespeitasse o direito comunitário – comportamento abusivo que o ordenamento jurídico comunitário não tolera.

11. Um Estado, livre e soberano para tributar, em 1 de Julho de 1984, as entradas de capital – em particular os aumentos de capital por realização em numerário – à taxa que entendesse mais conveniente, que, não obstante a concomitante perda de receitas orçamentais, decidiu isentar aqueles actos, não pode, posteriormente, invocar a necessidade de obter receitas orçamentais (de que antes prescindira) para edificar entraves a uma liberdade de circulação que não preexistiam.

12. A expressão “operações com excepção das referidas no n. 1” no artigo 7º, n. 2, destina-se apenas a realçar que, em relação a estas, não se está perante uma faculdade concedida aos Estados membros, antes um verdadeiro dever.

13. À luz da interpretação defendida pelo Meritíssimo Juiz a quo, o último considerando da Directiva 85/303/CEE, na parte em que declara que “é conveniente prever a faculdade de introduzir tal imposto” na Grécia, perderia qualquer sentido.

14. Só com o entendimento sufragado pela Recorrente as disposições especiais relativas à República Helénica ganham sentido: porque a Grécia não havia instituído o imposto em causa, poderia ainda vir a fazê-lo, mantendo uma liberdade alargada (isto é desprovida dos limites fixados aos restantes Estados-membros pela nova redacção do artigo 4º, n. 2 e do artigo 7º, n. 1) de determinar quais as operações que a ele ficariam sujeitas, à taxa normal ou à taxa reduzida e quais as que dele poderiam ficar isentas.

15. O tratamento excepcional concedido à Grécia não pode ser estendido, na falta de uma previsão expressa, analogicamente, a outros Estados-membros que não haviam instituído, em 1 de Julho de 1984, um imposto sobre as entradas de capital ou tributações análogas.

16. Um argumento em sentido contrário nunca poderá tirar-se da mera remissão para o preâmbulo do Decreto-Lei n. 322-B/2001, pois que, no sistema institucional europeu, apenas os Tribunais de Justiça e de Primeira Instância têm competência para interpretar com força vinculativa os actos de direito derivado.

17. A limitação da soberania fiscal dos Estados-membros pode justificar-se pela eliminação de entraves à livre circulação de capitais.

18. Por último, o sistema estipulado pela Directiva a partir de 1986 consiste em permitir aos Estados-membros uma margem de escolha individual entre isentar ou manter a tributação, assim se preferindo o desarmamento à harmonização ou unificação.

19. O regime excepcional concedido à Grécia, discriminatório e, portanto, não igualitário, prova definitivamente que considerações referentes aos desvios de fluxos são despropositadas.

20. O artigo 234º do Tratado que instituiu a Comunidade Europeia prevê que sempre que uma questão de interpretação de actos adoptados pelas instituições da Comunidade seja suscitada em processo pendente perante um órgão nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.

21. Como nunca o Tribunal de Justiça se pronunciou sobre a compatibilidade com as aludidas normas da Directiva do regime português de imposto de selo nascido do mencionado Decreto-Lei de 14 de Dezembro de 2001, importa suspender a instância e apresentar-lhe as necessárias questões prejudiciais.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença recorrida, anular-se a liquidação de imposto de selo efectuada à recorrente, ordenando-se a restituição de € 400.000,00, acrescida dos juros desde 12 de Novembro de 2002 até ao seu integral reembolso, sugerindo-se, ainda, que a instância seja desde já suspensa e, nos termos do art. 234º do Tratado de Roma, formuladas ao TJCE as questões prejudiciais necessárias e pertinentes.

Apresentou ainda as questões prejudiciais que a seu ver se impõem.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o Exmº Procurador-Geral-Adjunto, em representação do Ministério Público, defendeu que na sentença recorrida se fez boa interpretação da lei. Sugere, porém, que se proceda ao reenvio prejudicial que, na sua óptica, se impõe.

Por acórdão de 6 de Julho de 2005 foi suscitado o reenvio prejudicial das questões colocadas nos autos, junto do TJCE, solicitando-se a pronúncia desse Alto Tribunal Comunitário sobre as ditas questões.

O TJCE lavrou o acórdão de 21 de Junho de 2007, junto aos autos de fls. 226 e ss., acórdão que aqui se dá como integralmente reproduzido.

As partes tiveram a oportunidade de se pronunciar sobre o dito aresto.

O Excelentíssimo Procurador Geral Adjunto teve vista final dos autos, defendendo que o recurso merece provimento.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumprе decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

a) Em 2002-11-12 a impugnante pagou imposto de selo no valor de € 400.000 liquidada nos termos da verba n. 26.3 da tabela de imposto de selo, aquando da realização de uma escritura de aumento de capital e alteração de pacto – cfr. fls. 11.

3. Está em causa nos presentes autos a conformação ao direito comunitário da verba 26 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção do art. 3º do Dec.-Lei n. 322-B/2001, de 14 de Dezembro.

Como atrás se referiu, foi solicitada a pronúncia do TJCE, sobre as seguintes questões:

A. O artigo 7º n. 1, da Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, deve ser interpretado restritivamente por forma a que se exija como condição para a obrigação aí imposta aos Estados-membros, de isentarem certas operações de reuniões de capitais que se trate de operações que nos termos da redacção da Directiva anterior a 1985 podiam ser isentas de imposto ou sujeitas a taxa reduzida – -isto é apenas as previstas pelos artigo 4º n. 2 e artigo 8º – e que, adicionalmente, em 1 de Julho de 1984, estivessem nessa situação?

B. O artigo 7º n. 1 da Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais e o artigo 10º daquela devem ser interpretados no sentido de que proíbem a tributação em imposto de selo, por força de uma norma nacional como a do Decreto-lei n. 322-B/2001 de 14 de Dezembro, que introduziu o n. 26 – Entradas de Capital – na Tabela Geral do Imposto de Selo, de uma sociedade anónima sujeita à lei portuguesa, aquando da realização de um aumento do seu capital social, por entradas em numerário, quando em 1 de Julho de 1984, tal operação era sujeita àquele imposto, mas dele se encontrava isenta?

Aquele Alto Tribunal, por acórdão de 21 de Junho de 2007, deu resposta às questões que lhe foram colocadas, resposta que foi a seguinte:

**1) No caso de um Estado, como a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, na falta de disposições derogatórias no acto de adesão deste Estado ou noutro acto comunitário, o artigo 7.º, n. 1, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que a isenção obrigatória prevista nesta disposição vale para todas as operações abrangidas pelo âmbito de aplicação desta directiva que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas do imposto sobre as entradas de capital no Estado em causa ou que neste estivessem sujeitas a esse imposto a uma taxa reduzida, igual ou inferior a 0,50 %.**

2) No caso de um Estado, como a República Portuguesa, que aderiu às Comunidades Europeias com efeitos a 1 de Janeiro de 1986, os artigos 7.º, n. 1, e 10º da Directiva 69/335, na redacção dada pela Directiva 85/303, proíbem a introdução, depois de 1 de Janeiro de 1986, de um imposto de selo sobre uma operação de aumento do capital social abrangida pelo âmbito de aplicação desta directiva que, em 1 de Julho de 1984, estivesse isenta do referido imposto ao abrigo do direito nacional.

Pois bem.

Como é sabido, a legislação comunitária sobrepõe-se à legislação nacional.

A legislação da República Portuguesa relativa à tributação das sociedades de capitais (Tabela Geral do Imposto de Selo, anexa ao Código do Imposto de Selo), na redacção dada pelo Decreto-Lei n. 257/81, de 1 de Setembro de 1981, sujeitava as operações de reforço ou de aumento do capital das sociedades de capitais a um imposto, designado “imposto de selo”, de 1 % do montante em causa.

O Decreto-Lei n. 154/84, de 16 de Maio de 1984, entrado em vigor em 21 de Maio de 1984, introduziu uma derrogação a favor das operações de aumento do capital social, efectuadas em numerário, prevendo a sua isenção do imposto de selo.

Por último, o Decreto-Lei n. 322-B/2001, de 14 de Dezembro de 2001, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2002, reintroduziu a tributação generalizada das operações de aumento de capital das sociedades de capitais efectuadas através de entradas de bens de qualquer natureza, a uma taxa de 0,40% do valor real dos bens entregues ou a entregar pelos sócios.

A República Portuguesa aderiu às Comunidades Europeias em 1 de Janeiro de 1986.

Pois bem.

Tendo em conta a legislação nacional, conjugada com as Directivas Comunitárias, fácil é concluir que a norma nacional, com base na qual foi efectuada a liquidação impugnada, é desconforme ao direito comunitário.

Na verdade, e como se vê do acima exposto, à data de 1 de Julho de 1984, a operação de aumento de capital social estava isenta de imposto de selo – vide Decreto-Lei n. 154/84, de 16 de Maio de 1984.

Logo, o Decreto-Lei n. 322-B/2001, de 14 de Dezembro de 2001, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2002, e que reintroduziu a tributação generalizada das operações de aumento de capital das sociedades de capitais efectuadas através de entradas de bens de qualquer natureza, a uma taxa de 0,40% do valor real dos bens entregues ou a entregar pelos sócios, viola Directiva Comunitária, como resulta do Acórdão, já citado, do TJCE.

Isto significa que, como dissemos, a norma que permitiu a tributação em imposto de selo do aumento de capital viola Directiva Comunitária.

No caso concreto, viola os artigos 7.º, n. 1, e 10º da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985.

A sentença recorrida não pode pois manter-se na ordem jurídica.

4. Face ao exposto, acorda-se em
- a) Conceder provimento ao recurso;
  - b) Revogar a sentença recorrida;
  - c) Julgar procedente a impugnação;
  - d) Anular a liquidação impugnada.
- Sem custas.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 17 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Acção para reconhecimento de direito. Anulação do acto tributário de liquidação por decisão proferida no âmbito de reclamação graciosa. Meio processual adequado.*

### Sumário:

*A acção para reconhecimento de direito não é o meio processual adequado para pedir a condenação da Administração Fiscal no pagamento de juros indemnizatórios, na sequência da anulação do acto tributário de liquidação em processo de impugnação em que esse pedido não foi apreciado.*

Processo n.º 369/07-30.  
 Recorrente: Avis Portugal, SGPS, L.<sup>da</sup>  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Avis Portuguesa, SGPS, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, que julgou improcedente a acção que intentou para reconhecimento, a seu favor, do direito a juros indemnizatórios em consequência do deferimento da reclamação graciosa que havia interposto do acto de liquidação adicional IRC e juros compensatórios, relativo ao ano de 1992, no valor global de 257.727.353\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A dita sentença do Tribunal *a quo* deve ser anulada por sofrer de erro na interpretação da lei, quando decidiu que o pedido de constituição do direito a juros indemnizatórios deveria ter constado na petição de reclamação graciosa e da respectiva decisão;

2. O direito a juros indemnizatórios deriva directamente da lei quando verificados os respectivos pressupostos que constam do n.º 1 do artº 43 da LGT, ou seja, que

3. Esteja pago o imposto que indevidamente foi pago e que seja anulada a respectiva a liquidação por erro imputável aos serviços;

4. A lei não prevê qualquer necessidade de pedido, sendo, portanto, ilegais as decisões que impõem para o respectivo reconhecimento a necessidade de solicitação de pedido expresso e a necessidade de que esse reconhecimento conste da decisão anulatória;

5. O reconhecimento só pode referir-se ao erro dos serviços.

6. A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios a contar da data do pagamento até à data da emissão da nota de crédito.

7. Sendo o direito a juros um efeito jurídico que resulta directamente da lei em resultado da verificação dos respectivos pressupostos, não seria previsível para a recorrente saber que os mesmos não lhe iam ser pagos aquando da devolução do imposto anteriormente pago, na sequência da decisão da reclamação graciosa.

8. Em face desse facto, é legítimo o recurso à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo quanto ao pagamento daqueles juros que resultaram da decisão administrativa;

9. Ao decidir como decidiu, o Tribunal *a quo* decidiu contra a lei ao não compreender no artº 145º do CPPT este tipo de pedido porque, indevidamente, o incluiu como sendo enquadrável no n.º 4 do artº 61º da LGT;

10. A própria AF, em instruções administrativas emitidas para os serviços determinou no Ofício Circulado n.º 60052, da Direcção de Serviços de justiça Tributária, de 3/10/2006, que deveriam ser pagos juros indemnizatórios sempre que estivessem verificados os pressupostos de facto e de direito constantes do artº 43º da LGT, mesmo que não exista pedido nesse sentido, bastando que esteja reconhecido que o erro é imputável aos Serviços.

11. Ao não entender que o que está em causa é o reconhecimento do direito ao pagamento e não o direito ao surgimento de juros indemnizatórios e ao considerar que ao caso é aplicável o referido n.º 4 do artº 61º da LGT, a dita sentença padece de erro de julgamento por violação de lei.

12. Finalmente entende a recorrente que o Tribunal, ao interpretar o artº 145º do CPPT, por força da leitura que, segundo a decisão, resulta do n.º 4 do artº 61º do CPPT, está a violar o n.º 4 do artº 268º da CRP, sendo aquelas normas inconstitucionais quando interpretadas no sentido que foi pela sentença recorrida de que à recorrente está vedado o recurso à acção para o reconhecimento de um direito previsto no n.º 1 do artº 145º do CPPT;

13. Com efeito, tratando-se de uma decisão administrativa, o sujeito passivo não dispõe de um meio judicial similar ao que a lei prevê para a execução das decisões judiciais;

14. Negando o acesso a este meio processual, está a impedir-se o exercício da tutela judicial dos direitos constitucionais previsto no normativo citado, que garante aos administrados a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA e do Tribunal Constitucional, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) A demandante é a empresa mãe de um grupo económico tributado pelo sistema do lucro consolidado, nos termos do art. 59º do CIRC.

2) No que se refere ao IRC do exercício de 1992, foi emitida a liquidação adicional n.º 8310009054, no valor de 257.727.353\$00, a qual foi paga em 17/6/1997.

3) O referido acto de liquidação fundamentou-se no facto de não ter sido aceite o reinvestimento, nos termos do art. 44º do CIRC, das mais-valias no montante de 410.089.612\$00, que a associada Sovial — Sociedade de Viaturas de Aluguer, Lda., apurou na alienação extra-grupo de viaturas adquiridas em 1991 e em 1992, as quais permaneceram na empresa por um período inferior a um ano, prazo mínimo para que tais viaturas se considerem imobilizado, nos termos do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21/11 (POC).

4) Em 12/9/1997, a ora demandante interpôs reclamação graciosa (vd. fls. 27 e ss. dos autos), não tendo solicitado o pagamento de juros indemnizatórios.

5) A referida reclamação foi deferida por despacho datado de 26/4/2000.

6) Em concretização do decidido no processo de reclamação graciosa, foi emitida a liquidação n.º 8010009625, no valor de 257.727.353\$00 a anular e, em 4/9/2000, foi emitido o respectivo cheque de reembolso à ordem da demandante.

7) A ora demandante deduziu a presente acção em 21/5/2001.

3 – A recorrente intentou contra a Administração Fiscal a presente acção para reconhecimento do seu direito a receber juros indemnizatórios sobre a quantia que, em 17/6/97, pagou, indevidamente, de IRC, liquidada com a fundamentação que consta do n.º 3 do probatório.

Alegou em abono da sua pretensão que conhecido, pela Administração Fiscal, o erro cometido, determinando a anulação do acto de liquidação em sede de reclamação graciosa, estaria implícito o reconhecimento do direito do contribuinte a receber juros indemnizatórios, não podendo a entidade fiscal pretender que a requerente tivesse reclamado ou impugnado do despacho de omissão do reconhecimento do erro imputável aos serviços.

O Tribunal recorrido, que apreciou e decidiu a causa, fê-lo de modo desfavorável à ora recorrente, por entender que “não se pode determinar o pagamento de juros indemnizatórios quando, no processo gracioso ou judicial em que é exigida a anulação do erro, não tenha sido feito pedido de pagamento a eles atinente e, portanto, não tenha sido proferida decisão a reconhecer o direito do contribuinte aos mesmos” e ainda por que a reclamação ou impugnação autónoma dos juros indemnizatórios só é possível nos casos em que o pagamento do tributo não tenha sido efectuado depois do termo do prazo geral de reclamação ou impugnação - o que não é o caso dos autos.

Do que fica exposto ressalta que a pretensão que a recorrente quer ver judicialmente reconhecida com a presente acção é a de que, tendo sido anulada a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, respeitante ao exercício de 1992, determinada por decisão proferida em processo de reclamação graciosa, tem o direito de receber da Administração Fiscal juros indemnizatórios.

4 – Antes do mais e por dever de ofício, importa abordar a questão da propriedade do meio escolhido pela recorrente para fazer valer a sua pretensão em juízo.

Como é hoje jurisprudência quase pacífica deste STA, a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos previstos no contencioso tributário, destinados a servir aqueles casos em que a lei não faculta aos administrados os instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos. Daí que se recuse a este meio processual a função de uma segunda garantia de recurso aos tribunais, perdida a primeira pela preclusão do respectivo prazo.

O que, aliás, resulta do artº 145º, n.º 3 do CPPT, aqui aplicável, que tem um teor idêntico ao n.º 2 do artº 69º da LPTA e ao artº 165º, n.º 2 do CPT, ao dispor que as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido.

É o que se tem vindo a designar por teoria do alcance médio (vide Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 621 e segs.).

Também no sentido da constitucionalidade deste entendimento, se pronunciou já o Tribunal Constitucional no Ac. de 16/7/98, in rec. n.º 435/98, DR, II Série, de 10/12/98, citado pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer.

Aí se escreve que “o legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido....

Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação de mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do artigo 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados”.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, os Acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo de 3/3/94, in rec. n.º 33.290; de 12/3/96, in rec. n.º 38.367 e de 1/10/02, in rec. n.º 47.063 e do Pleno de 5/6/00, in rec. n.º 41.915 e desta Secção de 2/5/01, in rec. n.º 23.829; de 14/1/04, in rec. n.º 1.693/03; de 6/10/05, in rec. n.º 607/05 e de 18/1/06, in rec. n.º 1.152/05.



Voltando ao caso dos autos e como vimos, o que está em causa é a pretensão da recorrente em receber da Administração Fiscal juros indemnizatórios em consequência de ter sido anulada, por decisão proferida em processo de reclamação graciosa, por si, oportunamente, intentada, a liquidação do tributo em causa e respectivos juros compensatórios.

Ora, não se pode dizer que, no caso em apreço, a presente acção seja o meio mais adequado para a recorrente assegurar a tutela efectiva do seu direito, já que dispunha de outros meios processuais para obter a condenação da Administração Fiscal e, conseqüentemente, obter o pagamento dos juros agora peticionados.

Desde logo, podia ter deduzido recurso hierárquico, mas não o fez.

Podia ainda ter recorrido a juízo, intentando impugnação judicial, quer da decisão da reclamação graciosa (artº 102º, n.º 2 do CPPT), quer do subsequente recurso hierárquico (artº 76º do mesmo diploma legal), sendo a decisão deste “passível de recurso contencioso (acção administrativa especial), salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”, bem como pedir a execução da sentença anulatória proferida no processo de impugnação judicial ou na acção administrativa especial e requerer, então, que a Administração fosse condenada a pagar os referidos juros, mas também não o fez.

Como refere Jorge Sousa, in ob. cit., págs. 627 e 628, a “possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos...

Assim, à face do preceituado no n.º 3 do art. 145.º, só quando por estes meios não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Se a recorrente não usou desses meios não se pode queixar de falta de tutela legal.

Pelo que a acção que intentou está, assim, votada ao insucesso.

Neste sentido, pode ver-se, também, os acórdãos desta Secção do STA de 17/4/02, in rec. n.º 26.470; de 6/10/05, in rec. n.º 607/05; de 17/5/06, in rec. n.º 1.252/05; de 18/1/06, in rec. n.º 1.152/05 e de 28/3/07, in rec. n.º 41/07.

5 – Mas será possível convolar a presente acção nas formas de processo supra referidas?

A resposta não pode deixar de ser negativa.

Com efeito, dispõe o artº 97º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

Por outro lado, estabelece o artº 98º, n.º 4 do CPPT que “em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei”.

Todavia, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convolação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Ora, dos elementos recolhidos nos autos resulta com toda a evidência que não é possível agora proceder à referida convolação, uma vez que vão já decorridos os prazos para o efeito fixados nos artºs 76º, n.º 1 e 102º, n.º 2 do CPPT e 176º, n.ºs 1 e 2 e 58º, n.ºs 2 e 3 do CPTA, aqui aplicável, respectivamente, pelo que a petição agora deduzida não era tempestiva para os processos supra referidos.

E tanto basta para que o recurso não possa proceder.

6 - Nestes termos e com estes fundamentos, se acorda em negar provimento ao presente recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 17 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Despesas confidenciais ou não documentadas. Sujeito parcialmente isento. Tributação autónoma agravada.*

### Sumário:

*As instituições de crédito e as sociedades financeiras, isentas de IRS ou de IRC na parte relativa aos rendimentos da respectiva actividade exercida nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, são «sujeitos (...) parcialmente isentos», para efei-*

*tos de tributação autónoma agravada à taxa de 60% das «despesas confidenciais ou não documentadas» – nos termos das disposições combinadas dos artigos 4.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9-6 (na redacção do artigo 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12); e 41.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, Decreto-Lei n.º 215/89, de 1-7 [actual artigo 33.º, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12].*

Processo n.º: 371/07-30.

Recorrente: Banco Internacional de Crédito, S.A.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1 “Banco Internacional de Crédito, S.A.” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, de 17-7-2005, que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1999, e respectivos juros compensatórios – cf. fls. 53 e seguintes.

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões – cf. fls. 84 e 85.

1. Referindo na sua fundamentação que o agravamento da taxa depende da qualidade de o sujeito passivo ser total ou parcialmente isento e não depende do pressuposto de os rendimentos do sujeito passivo serem ou não isentos, a douta sentença recorrida não poderia, conseqüentemente, ter qualificado o Recorrente como um sujeito passivo parcialmente isento, com o único fundamento (contraditório) de que parte dos seus rendimentos estão isentos e, também, não deveria a douta sentença recorrida ter concluído, como fez, pela aplicação daquela taxa agravada ao Recorrente.

2. Decidindo assim, a douta decisão recorrida incorre em contradição da sua fundamentação nos seus próprios termos, de que decorre uma oposição entre os fundamentos e a respectiva decisão, o que implica a nulidade da sentença recorrida, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c), do CPCivil.

3. Ainda que se entenda não ocorrer a nulidade invocada, mas sem prescindir, deve ser revogada a douta sentença recorrida, por enfermar do vício de erro de julgamento de direito, em virtude de os rendimentos isentos nos termos da alínea c) do n.º 1 do artº 41.º (actual art. 33.º) do EBF, configurarem uma isenção objectiva de tais rendimentos e não determinarem que o seu titular seja qualificado como sujeito passivo parcialmente isento, para efeitos do disposto no art.º 4.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho.

4. A isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 41.º do EBF (actual art. 33.º), não se comunica à globalidade da actividade do Recorrente que, por isso, não pode ser considerado um sujeito passivo isento.

5. A isenção prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 41.º do EBF (actual art. 33.º) não é uma isenção pessoal ou subjectiva mas sim uma isenção objectiva ou real e temporária - não sendo concedida, subjectivamente, ao Banco, mas circunscrita, exclusivamente, aos rendimentos gerados na zona franca da Madeira.

6. Ao contrário do decidido na douta sentença recorrida, a referência aos sujeitos passivos isentos de IRC, total ou parcialmente, contida no n.º 2 do art. 40.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, deve ser interpretada, como uma isenção subjectiva ou pessoal. Quer pelo elemento literal da interpretação, por se reportar aquela isenção aos sujeitos e não aos rendimentos. Quer pelo elemento teleológico da interpretação, por a ratio legis da norma do n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, revelar que a intenção do legislador foi penalizar os sujeitos passivos que não são tributados em IRC ou que não o são pelas taxas do seu regime geral. Para dissuadir a utilização de despesas não documentadas por parte de quem não paga imposto, só assim se justificando um tão forte agravamento desta tributação.

7. Sendo o Recorrente um Banco, ele é por natureza, sempre, um sujeito passivo de IRC, como qualquer outro, e não isento, subjectivamente, daquele imposto. Logo, as suas despesas não documentadas devem ser tributadas como as de qualquer outro sujeito passivo.

8. Sendo o Recorrente um sujeito passivo não isento de IRC, a tributação autónoma relativa a despesas não documentadas, realizadas e contabilizadas no regime geral de tributação, deverá efectivar-se mediante a aplicação da taxa normal (32%) que é aplicável a quaisquer entidades sujeitas e não isentas de IRC.

9. Só assim não seria, e estaria certa a interpretação da douta sentença recorrida, se estas despesas tivessem sido realizadas, registadas ou fossem imputáveis à actividade isenta da Zona Franca da Madeira ou se aquelas tivessem com esta qualquer conexão.

10. Devemos partir do princípio de que o legislador fiscal, na norma em causa, soube exprimir a vontade legislativa, em termos correctos, mas, nem o intérprete nem o aplicador do Direito, deverão retirar daquela norma um sentido que, numa compreensão mediana da realidade e do Direito, seja contrário àquele que, razoavelmente, teria sido querido pelo legislador.

11. Ao invés da interpretação acolhida na douta sentença recorrida, não se pode interpretar a norma do artº 40, n.º 2, do Dec.-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, em termos tais que dela resulte a conclusão

de que o legislador teria querido que um determinado custo originasse uma tributação total e efectiva à taxa de 97,4 %!

12. A douta sentença recorrida retira da referida norma uma interpretação cujo resultado, no caso do Recorrente, corresponde, já não a uma tributação agravada, mas sim a um verdadeiro e inadmissível confisco!

13. Esta interpretação da norma acolhida na douta sentença recorrida, não pode corresponder à vontade querida pelo legislador fiscal, sob pena de se admitir que este pretendeu ofender, grosseiramente, vários princípios e valores constitucionais, como o princípio da proporcionalidade, da legalidade, da boa-fé, da protecção da confiança, da igualdade e dos próprios fins da tributação, em particular do princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, em clara violação do disposto nos art.ºs 104.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, da CRP.

14. Pelo que deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que, julgando que o n.º 2, do artº 4º, do Dec.-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho só é aplicável aos sujeitos passivos de IRC subjectivamente isentos deste imposto ou àqueles cujas despesas não documentadas tenham sido realizadas, contabilizadas ou imputadas à parte da actividade que beneficia de isenção de IRC, total ou parcial, decida ser ilegal a liquidação impugnada e procedente o recurso interposto pelo Recorrente.

15. Normas jurídicas violadas: artº 4º, n.º 2, do Dec.-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e artºs 104º, n.º 2 e 266º, n.º 2, da CRP.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer – cf. fls. 96 e 97.

Não ocorre a nulidade de sentença referida nas 1.ª e 2.ª conclusões das alegações de recurso e, por outro lado o Mmo Juiz “*a quo*” fez boa interpretação do quadro legal aplicável. Vejamos.

O que o art.º 33º n.º 1 alínea C) do EBFiscais dispõe não é o que o recorrente afirma: que estão isentos os rendimentos da sua actividade exercida na zona Franca da Madeira (cfr. Os nºs, 12, 13, 14 das alegações); aquela norma dispõe de forma muito diferente: que as entidades instaladas nas zonas francas “beneficiam de isenção de IRS ou IRC até 31.12.11 nos seguintes termos: (...) as instituições de crédito e as sociedades financeiras relativamente aos rendimentos da respectiva actividade ai exercida...”

Vale isso por dizer que a isenção fiscal parcial em questão é uma isenção subjectiva.

E lendo-se a sentença apura-se que o Mmo Juiz “*a quo*”, apropriando-se para a fundamentação de sentença, do parecer do Ministério Público de fls. 51, qualificou o Recorrente como instituição de crédito parcialmente isenta e, depois, decidiu em conformidade.

Não sendo a sentença nula, digo anulável nem procedendo os fundamentos do recurso, este não merece provimento. É o meu parecer.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

A recorrente conclui, desde logo, que «decorre uma oposição entre os fundamentos e a respectiva decisão, o que implica a nulidade da sentença recorrida, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c), do CPCivil», pois que «a douta decisão recorrida incorre em contradição da sua fundamentação nos seus próprios termos».

Nos termos da invocada alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, «é nula a sentença (...) quando os fundamentos estejam em oposição com a decisão».

Entre os fundamentos e a decisão não pode haver contradição lógica; se, na fundamentação da sentença, o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão, e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente, a oposição será causa de nulidade da sentença. Esta oposição não se confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta: quando, embora mal, o juiz entende que dos factos apurados resulta determinada consequência jurídica e este seu entendimento é expresso na fundamentação, ou dela decorre, encontramos-nos perante o erro de julgamento e não perante oposição geradora de nulidade – cf. Lebre de Freitas, e outros, no *Código de Processo Civil, Anotado*, volume 2.º, em anotação ao artigo 668.º

Ora, a consideração de «que o agravamento da taxa depende da qualidade de o sujeito passivo ser total ou parcialmente isento», para daí «ter qualificado o Recorrente como sujeito passivo parcialmente isento», e «de que parte dos seus rendimentos estão isentos», não traduz contradição lógica entre os fundamentos apresentados e a decisão encontrada na sentença recorrida – pois que a sentença recorrida, evidentemente, considerou que, uma vez que estão isentos «parte» dos rendimentos da ora recorrente, esta teria de ser qualificada «como sujeito passivo parcialmente isento».

Pelo que a situação será, não de oposição entre a decisão e os seus fundamentos, mas, antes, a de eventual erro de julgamento por via de possível desacerto ou erro ao nível da interpretação e da aplicação do direito ao caso.

Assim sendo, não se verifica a invocada nulidade da sentença recorrida prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil (fundamentos em oposição com a decisão).

Então, em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se a sentença recorrida viola, ou não, o artigo 4.º,

n.º 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, e os artigos 104.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa – cf. mormente a conclusão 15. da alegação deste recurso.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1) A ora impugnante tem como actividade principal o exercício de actividades de intermediação financeira - instituição bancária, encontrando-se enquadrada no CAE 65120.

2) A liquidação objecto da presente impugnação teve como resultado a inspecção à escrita da ora impugnante, efectuada pela Direcção de Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária, tendo resultado uma correcção ao lucro tributável no valor de € 27.311,67, originada pelo facto de não terem sido exibidos os documentos comprovativos mencionados a fl. 12 do processo de reclamação apenso aos autos (documentos internos de despesas e deslocações).

3) Por se considerarem como despesas confidenciais, sobre os encargos objecto de correcção procedeu-se à tributação autónoma pela aplicação da taxa de 60%, nos termos do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9/6, com a nova redacção dada pelo art. 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12, tendo sido apurado imposto em falta no montante de € 16.387,00, de que resultou parcialmente a liquidação adicional de IRC, acrescido de juros compensatórios (vd. fl. 13 do processo de reclamação apenso aos autos).

4) A correcção teve por base o facto de a ora impugnante possuir uma sucursal financeira exterior na Zona Franca da Madeira, o que qualificou a instituição de crédito em causa como parcialmente isenta - logo, o enquadramento jurídico da tributação autónoma foi feito de acordo com o n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90.

5) A ora impugnante contestou a correcção efectuada, através da interposição de reclamação graciosa em 29/10/2002 (vd. fls. 2 e ss. do processo de reclamação apenso aos autos), apenas quanto ao montante parcial de € 7.647,00, bem como aos correspondentes juros compensatórios. Valor este que resulta da diferença de taxas de tributação autónoma de 32% para 60%. A reclamação foi indeferida por despacho datado de 7/5/2004 (vd. fls. 47 e ss. do processo de reclamação apenso aos autos).

6) A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 2/6/2004.

#### **Factos não provados:**

Constituindo “matéria [...] relevante” para a solução da “questão de direito” - art. 511.º, n.º 1, do Código de Processo Civil -, nenhum.

2.2 De acordo com o disposto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho [redacção do artigo 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12] «*As despesas confidenciais ou não documentadas efectuadas por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ou por sujeitos passivos de IRC, são tributadas autonomamente em IRS ou IRC, consoante os casos, a uma taxa de 32%, sem prejuízo do disposto na alínea h) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IRC*» (n.º 1); «*A taxa referida no número anterior será elevada para 60 % nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola*» (n.º 2).

Sob a epígrafe “Zona Franca da Madeira e Zona Franca da ilha de Santa Maria”, o artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho (Estatuto dos Benefícios Fiscais) [artigo ao qual sucedeu o artigo 33.º, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 – reforma da tributação do rendimento], dispunha como segue.

*1 - As entidades instaladas nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria beneficiam de isenção de IRS ou de IRC, até 31 de Dezembro de 2011, nos termos seguintes:*

[...]

*c) As instituições de crédito e as sociedades financeiras, relativamente aos rendimentos da respectiva actividade aí exercida (...)*

[...].

Como se vê, segundo a lei, para que seja elevada a taxa da tributação autónoma para 60% das «despesas confidenciais ou não documentadas» do contribuinte torna-se necessário que tais despesas sejam efectuadas por «sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos». E o que é certo é que beneficiam de isenção de IRS ou de IRC, até 31 de Dezembro de 2011, as instituições de crédito e as sociedades financeiras instaladas nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, relativamente aos rendimentos da respectiva actividade aí exercida.

Portanto: relativamente aos rendimentos da respectiva actividade exercida nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, as instituições de crédito e as sociedades financeiras aí instaladas beneficiam de isenção de IRS ou de IRC, até 31 de Dezembro de 2011.

Como assim, será legítimo concluir que as instituições de crédito e as sociedades financeiras – beneficiadoras de isenção de IRS ou de IRC na parte relativa aos rendimentos da respectiva actividade exercida nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria – são «sujeitos (...) parcialmente isentos», nos termos da lei.

E, então, a lei impõe a tributação autónoma a uma taxa agravada de 60% das «despesas confidenciais ou não documentadas» sempre que, por exemplo, se verifique no sujeito contribuinte a condição de “sujeito parcialmente isento”.

Pelo que, e segundo o entendimento que temos do regime legal descrito, a tributação agravada das «despesas confidenciais ou não documentadas» depende da verificação em concreto, além do mais, do requisito ou condição de ser o contribuinte isento, subjectiva ou objectivamente, total ou parcialmente.

2.3 No caso *sub judicio*, escreve-se na sentença recorrida essencialmente o seguinte.

[...]

*Em 1999, a impugnante possuía uma sucursal financeira exterior na Zona Franca da Madeira, facto este que qualifica a instituição de crédito como parcialmente isenta, nos termos da alínea c) n.º 1 do artigo 41.º (actual artigo 33.º do EBF).*

*O agravamento da taxa de tributação autónoma sobre despesas confidenciais depende da qualidade do sujeito passivo - ser total ou parcialmente isento - e não de alguns dos seus rendimentos estarem ou não isentos.*

*Assim sendo, a impugnante é um sujeito passivo parcialmente isento de IRC, sendo-lhe aplicável a taxa de 60% na tributação autónoma das despesas confidenciais, por força do disposto no n.º 2 do artigo 4.º do DL 192/90, de 9 de Junho.*

[...]

*E a argumentação apresentada pelo contribuinte de que o conceito de sujeito passivo total ou parcialmente isento, consagrado no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, não poderá deixar de abranger apenas, e tão só, os sujeitos passivos subjectivamente isentos do imposto não tem qualquer fundamento.*

*Este Decreto-Lei não introduz qualquer especificidade conceptual nem se justificaria que o fizesse, pois que se se quisesse aplicar o disposto no n.º 2 do artigo 4º apenas a sujeitos passivos subjectivamente isentos o legislador tê-lo-ia dito expressamente.*

*Conclui-se, assim, que a impugnante é um sujeito passivo parcialmente isento, pelo que a taxa aplicável é de 60%, de acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 4º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9/6.*

E a razão está com a sentença recorrida.

Com efeito, e consoante se acha assente no probatório, foi «a correcção ao lucro tributável no valor de € 27.311,67, originada pelo facto de não terem sido exibidos os documentos comprovativos mencionados a fl. 12 do processo de reclamação apenso aos autos (documentos internos de despesas e deslocações)».

Pelo que, corroborando a actuação da Administração Fiscal, a sentença recorrida fez correcta interpretação a aplicação ao caso do disposto no n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90 de 9 de Junho (tributação autónoma e agravada das «despesas confidenciais ou não documentadas»).

E nem deve acenar-se com a violação do disposto nos artigos 104.º, n.º 2; e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

O n.º 2 do artigo 104.º da Constituição dispõe que «A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real»; e o n.º 2 do artigo 266.º também da Constituição declara que «Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé».

Ora, o que se vê é que a recorrente não alega sequer, e muito menos demonstra, que a interpretação dada à norma, de que a sentença recorrida fez aplicação (artigo 4.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho), desrespeite a regra constitucional a impor a tributação das empresas fundamentalmente pelo lucro real (n.º 2 do 104.º).

E igualmente não alega a ora recorrente, e muito menos demonstra, que a interpretação e a aplicação do artigo 4.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, que a sentença recorrida fez ao caso, implique a violação de um princípio da Lei Fundamental, como o do n.º 2 do artigo 266.º da Constituição, dirigido especificamente à Administração (e que traça a esta a subordinação à Constituição e à lei, devendo os seus agentes actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé).

Estamos, deste modo, a concluir – e em resposta ao *thema decidendum* – que a sentença recorrida não viola, se não antes que cumpre, o artigo 4.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, nem afronta os artigos 104.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

Pelo que deve ser corroborada a sentença recorrida por haver laborado neste entendimento e decidido com acerto.

E, então, a terminar, havemos de convir que as instituições de crédito e as sociedades financeiras, isentas de IRS ou de IRC na parte relativa aos rendimentos da respectiva actividade exercida nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, são «sujeitos (...) parcialmente isentos», para efeitos de tributação autónoma agravada à taxa de 60% das «despesas confidenciais ou não documentadas»

– nos termos das disposições combinadas dos artigos 4.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9-6 (na redacção do artigo 31.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12); e 41.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, Decreto-Lei n.º 215/89, de 1-7 [actual artigo 33.º, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12].

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Custas pela recorrente, com procuradoria de um sexto.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 17 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Execução de sentença. Juros de mora. art. 102º, 2, da LGT. Taxa. art. 44º, 3, da LGT. Juros indemnizatórios. Imputação do pagamento. art. 40º, 4, da LGT.*

### Sumário:

- I — No caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.*
- II — A taxa de juro é a que consta do n. 3 do art. 44º da LGT.*
- III — Os juros de mora incidem, quer sobre o tributo, quer sobre os juros indemnizatórios.*
- IV — No caso do montante pago ser inferior ao devido, a imputação do pagamento faz-se nos termos do art. 40º, n. 4, da LGT.*

Processo n.º 447/07-30.

Recorrente: Rodrigues & Névoa, Lda.

Recorrido: Director Geral dos Impostos.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Lúcio Barbosa (por vencimento).

### Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. **RODRIGUES & NÉVOA, LD.**, com sede na Rua Andrade Corvo, 19º, 1º, Braga, veio, na sequência de uma sentença de anulação de acto administrativo, requerer, junto do TAF de Braga, a execução do julgado.

Pediu o capital (imposto indevidamente cobrado), juros indemnizatórios e juros de mora.

O Mm. Juiz daquele Tribunal, tendo em conta que entretanto o imposto indevidamente arrecadado fora pago, julgou procedente o pedido de juros indemnizatórios (a calcular de acordo com o regime previsto no art. 559º, 1 do CC), entre 9/10/92 (data do pagamento do imposto) e 6/7/2004 (data da restituição do imposto). Mais considerou não serem devidos juros de mora.

Inconformada, a exequente interpôs recurso para o TCA – Norte.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O art. 61º 3 do CPPT apenas pretendeu regular a indemnização ou os juros indemnizatórios devidos até ao termo do prazo para execução espontânea e não a mora ou os juros moratórios devidos pela falta de cumprimento naquele prazo de execução espontânea.

Por isso, o art. 61º 3 do CPPT não revogou o normativo do art. 102º 2 da LGT.

E o entendimento contrário da sentença recorrida viola este art. 102º 2 da LGT, o art. 173º 1 do CPTA, e o do art. 9º do CCivil, porque a interpretação que faz não tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, contraria o senso comum, por premiar o laxismo, e afronta a unidade do sistema jurídico, que contrariamente, tem evoluído no sentido de um maior apelo ao cumprimento pontual (vg. a penalização dos próprios titulares das entidades ou dos órgãos administrativos executados com sanções pecuniárias compulsórias).

2. Ainda em apelo à unidade do sistema jurídico, mas, em especial, em aplicação dos Princípios Constitucionais da Igualdade (e seu corolário da Igualdade de Armas) e do Estado de Direito, a manutenção do referido normativo do art. 102º 2 da LGT impõe-se por só ser conforme com o Estado de Direito e a defesa da Igualdade – pois que não há razões para discriminar – o sistema que penaliza de igual modo (com a sanção dos juros de mora à taxa em vigor fixada pelo DL 73/99, de 16/3) os contribuintes, por um lado, e a Administração Fiscal, por outro, quando não pagam atempadamente o que

devem (aqueles em cumprimento das liquidações efectuadas pela Administração e esta em cumprimento das decisões dos tribunais).

3. Se o art. 61º 3 do CPPT pretendeu revogar e revogou o disposto no art. 102º 2 da LGT, então aquele normativo, pelas razões referidas na conclusão que antecede, é inconstitucional, já que viola os Princípios Constitucionais da Igualdade (e seu corolário da Igualdade de Armas) e do Estado de Direito.

4. Fixado, com referência ao termo do prazo para a execução espontânea, o montante a restituir e a indemnização (juros indemnizatórios) devida para reconstituição da situação que existiria se não fora a cobrança ilegal (art. 173º 1 do CPTA), qualquer montante pago ao contribuinte exequente, a partir de então, haverá de imputar-se:

Em primeiro lugar no pagamento dos juros de mora já vencidos

Depois no da indemnização (segundo o art. 785º do CC) ou na indemnização e no imposto a restituir (segundo o art. 40º, n. 4, da LGT)

Continuando o valor restante (não coberto pelo pagamento) da indemnização e do imposto a restituir a vencer juros de mora,

Já que a aplicação das mencionadas regras de imputação dos actos 785º do CC e 40º, 4 da LGT, também decorre do cumprimento daqueles Princípios Constitucionais da Igualdade (e seu corolário da Igualdade de Armas) e do Estado de Direito, por - também quanto a este aspecto - não haver razões para discriminar o tratamento do contribuinte e da Administração fiscal, consoante estejam, reciprocamente, na situação de executados/exequente ou, inversamente, na de exequentes/executada.

5. O montante global do imposto a restituir (98.816,67 €) e da indemnização (111.505,81 €) (termo do prazo para execução espontânea da sentença judicial que, por determinação do art. 173º 1 do CPTA, obriga à restituição e indemnização) ou dos juros indemnizatórios (contados desde 09-10-92, data da ilegal cobrança do imposto, às taxas fixadas na sentença), era, no termo do prazo para execução espontânea daquela (26-02-2004), de 210.322,48 € (=98.816,67€ + 111.505,81 €).

Em 06-07-2004 havia-se vencido sobre esse montante a importância de 12.619,35€ de juros de mora (também a ora executada, quando é exequente, liquida juros de mora aos contribuintes, à taxa de 1% ao mês ou fracção prevista no DL 73/99, de 16/3); e, assim, efectuado, nessa data, o pagamento dos 98.816,67 €, a dívida remanescente ficou em 124.125,16 € (= 210.322,48 + 12.619,35 - 98.816,67).

Ora, sendo devidos sobre esse remanescente da indemnização (porque tudo deveria ter sido pago em 26-02-2004), o valor dos juros de mora na data da interposição do recurso (26-10-2005) é de 19.860,03€ e o crédito global da exequente, na mesma data, é de 143.985,19 € (= 124.125,16 + 19.860,03).

6. Ao diferencial, reportado à data da interposição do recurso (26-10-2005), entre o montante do crédito remanescente da exequente/contribuinte apurado na conclusão que antecede (143.985,19€) e o montante do crédito da mesma apurado em conformidade com a sentença (112.924,44 €) – tudo conforme discriminação na folha de cálculo anexa -, corresponde, pois, o valor de 31.060,75 € (=143.985,19 - 112.924,44) em causa neste recurso.

Nestes termos e nos melhores de direito, dando provimento ao recurso (...), é devido o pagamento à exequente de juros de mora, à taxa fixada pelo DL 73/99, de 16/3, sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios, até ao pagamento integral, em função do critério de imputação sucessiva prescrito nos artºs 400, n. 4, da LGT e 785º do CC (...).

Contra-alegou a entidade recorrida, que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. A lei prevê o pagamento de juros indemnizatórios quando, em face de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, se apure que existiu erro imputável ao Serviços na liquidação, conforme prevê o art. 43º da LGT'

2. Nos termos do art. 61º, n. 3, do CPPT, esses juros serão liquidados pelo tempo que decorre entre a data do pagamento por parte do sujeito passivo do imposto indevidamente liquidado e a data da respectiva restituição;

3. O contribuinte havia efectivamente pago o imposto em 1992 mas que lhe foi restituído em 2004;

4. A douta sentença recorrida, condenou a AF a pagar juros indemnizatórios, em conformidade com o referido art. 43º, o que já aconteceu, conforme documentação junta aos autos, contados desde 1992 até 6/7/2004;

5. Não há norma de incidência semelhante para os juros de mora, que só serão devidos, nos termos do 102º da LGT, após o decurso do prazo para a execução espontânea por parte da AF da decisão judicial que determinou a anulação da liquidação até à data do efectivo pagamento e desde que os mesmos sejam pedidos.

6. Não há, pois, base legal, para reivindicar juros de mora desde a data do pagamento do imposto anulado como doutamente foi decidido pela sentença ora recorrida.

7. A serem devidos juros, os mesmos incidirão apenas sobre a importância do imposto pago, e não sobre o valor dos juros indemnizatórios, porque estes não constaram da decisão inicial e só na sentença recorrida foram reconhecidos. Ou seja não existia dívida.

Termos em que a sentença deve manter-se ou, caso seja revogada, deverá esse Venerando Tribunal aceitar a tese de que só podem ser devidos juros de mora, nos termos expostos, desde o termo do prazo para a execução espontânea da sentença proferida em impugnação judicial até à data da restituição do imposto.

O EPGA junto daquele Tribunal emitiu douto parecer, devendo, na sua óptica conceder-se provimento ao recurso, dizendo serem devidos juros indemnizatórios até 26/2/2004 e juros de mora a partir dessa data até à data em que foi restituído à recorrente o tributo anulado, isto é, 6/7/2004, devendo atender-se na liquidação ao disposto no art. 785º do C. Civil.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este STA.

Aqui, mo EPGA teve vista nos autos, remetendo para o parecer do MP no TCA.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na sentença recorrida:

1. O ora requerente deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de imposto de selo no valor de 19.410.000\$00, que pagou em 9.10.92, referente à alienação em hasta pública de um terreno, a que coube o número de processo 46/1992 do ex. Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga.

2. Após sentença proferida nos referidos autos que julgou improcedente a impugnação e na sequência de vários recursos jurisdicionais dela interpostos, por Acórdão do STA, de 22.10.03, com fundamento em inconstitucionalidade orgânica da norma de incidência do n. VI, ponto 1 do Regulamento da Câmara Municipal de Braga, ordenando o pagamento imposto de selo de 6% do valor de custo do terreno, por violação do art. 165, n. 1 alínea 1) da CRP, foi anulado o acto de liquidação impugnado, Acórdão este que viria a ser confirmado em Decisão Sumária, proferida no processo 914/03 do Tribunal Constitucional, transitada em julgado a 26 de Janeiro de 2004.

3. A presente petição de execução, dirigida contra a Direcção Geral do Tesouro, foi registada em Tribunal a 14.05.04, sob o n. 2637.

4. Citada, a DGT veio dizer que não lhe competir executar o decidido, mas à DGI, informado que “nesta data foi dado conhecimento do processo à DGCI, mediante envio de cópia da petição respectiva”.

5. A petição em causa foi remetida a 15.12.04 e deu entrada no gabinete do Director-Geral da DGCI a 16.12.04, que a contestou, não tendo sido invocado causa legítima de inexecução.

6. O acto de liquidação referido em 1 foi praticado pela Direcção Geral dos Impostos (DGCI).

7. Em execução do acórdão exequendo, a 6.07.04, a DGI pagou à exequente a quantia de € 96.816,67, correspondente ao imposto cobrado.

3. A primeira questão a apreciar é esta: são devidos juros de mora?

A resposta é afirmativa.

E inequívoca. Diz a lei que são devidos juros de mora ao Estado quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal (art. 44º, 1, da LGT).

Semelhantemente são devidos juros de mora, a favor do contribuinte, quando haja motivo – reconhecido por sentença – à restituição do tributo já pago, e a partir do prazo da sua execução espontânea (art. 102º, n. 2 da LGT).

E qual a taxa dos juros de mora?

No tocante às dívidas do Estado e outras entidades públicas, a taxa de juro de mora é a definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas (ou seja, 1% ao mês, como decorre do DL n. 73/99, de 16/3) – art. 44º, 3, da LGT.

No tocante à taxa de juro de mora, a favor do contribuinte, a lei é omissa (vide o citado art. 102º da LGT).

Qual é então essa taxa?

A resposta há-de ser encontrada na equiparação que a lei faz dos juros indemnizatórios aos juros compensatórios.

O n. 10 do citado art. 35º da LGT estatui que “a taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n. 1 do artigo 559º do Código Civil”.

No tocante aos juros indemnizatórios a taxa é igual à dos juros compensatórios, como estipula expressamente o n. 4 do art. 43º da LGT.

Ora, fazendo apelo à equiparação legal das taxas dos juros indemnizatórios aos juros indemnizatórios, afigura-se-nos que não há qualquer razão para discriminar positivamente a Fazenda Pública no tocante aos juros de mora.

Sob pena de violação do princípio de igualdade, com consagração constitucional – art. 13º da CRP.

Interpretação diversa seria, a nosso ver inconstitucional, não compaginável com um Estado de Direito.

Daqui decorre, neste entendimento, que a taxa de juros de mora, liquidada a favor do contribuinte, e com consagração legal no art. 102º da LGT, é a prevista no art. 44º, n. 3, da LGT.

A segunda questão a resolver é esta: Os juros de mora incidem sobre os juros indemnizatórios?

A resposta é igualmente positiva.

Para quem entenda que os juros indemnizatórios são juros na sua acepção estrita, então, como é evidente, não podem os juros moratórios incidir sobre os juros indemnizatórios.



Na verdade, o anatocismo (juros sobre juros) não se encontra expressamente previsto na legislação tributária, pelo que será, em regra, proibido (art. 560º do Código Civil).

Mas não é este o nosso entendimento.

Vejamos porquê.

O art. 30º da LGT dispõe o seguinte:

“1. Integram a relação jurídica tributária:

“

“d) O direito a juros compensatórios

“e) O direito a juros indemnizatórios ...”.

Por sua vez o art. 35º da LGT dispõe:

“1. São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

“2. São também devidos juros compensatórios quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido.

“

“8. *Os juros compensatórios integram-se na própria dívida de imposto, com a qual são conjuntamente liquidados...*”.

Dispõe o art. 43º da LGT:

“1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

“

“4. A taxa dos juros indemnizatórios é igual à taxa dos juros compensatórios”.

Do cotejo das referidas disposições legais, afigura-se-nos inequívoco que os juros compensatórios e os juros indemnizatórios têm a mesma natureza.

E, como tal, devem estar sujeitos ao mesmo regime jurídico.

Daí que, a nosso ver, não tenham a natureza de juros, na acepção restrita do termo, mas, quer num caso, quer noutro, tenham antes a natureza de uma reparação civil.

Os juros compensatórios têm a natureza de um agravamento da dívida de imposto, uma sobretaxa, visando indemnizar o Estado pela perda da disponibilidade da quantia que não foi liquidada no momento em que o deveria ser ou foi indevidamente reembolsada ao contribuinte <sup>(1)</sup>.

Por sua vez, os juros indemnizatórios correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem raiz constitucional.

Daí que se deva dizer que a natureza dos juros indemnizatórios é substancialmente idêntica à dos juros compensatórios, sendo, como estes, uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil extracontratual <sup>(2)</sup>.

Tendo uma natureza idêntica devem, a nosso ver, ter um tratamento idêntico.

Os juros indemnizatórios são a contraface dos juros compensatórios a favor da Administração Fiscal <sup>(3)</sup>

Não é possível dizer-se que num caso estamos perante uma situação de anatocismo e noutra não.

E sendo embora certo que a concretização da indemnização se faz de forma diversa num caso e noutro (nos juros indemnizatórios a liquidação é autónoma enquanto nos compensatórios se englobam na dívida tributária global), isso não significa que não tenham a mesma natureza.

E daí que, sendo pacífico que os juros de mora incidam também sobre os juros compensatórios, devem também eles incidir sobre os juros indemnizatórios.

Que não são, na nossa óptica, e como acima explicamos, juros no sentido estrito do termo.

Sendo embora certo que não há expressamente na LGT, e para os juros indemnizatórios, uma norma idêntica à do n. 8 do citado art. 35º da LGT, a idêntica natureza dos juros compensatórios e indemnizatórios, exige um tratamento idêntico.

Sob pena de tratamento mais favorável e privilegiado da administração, que não é compaginável com um Estado de Direito.

Assim, e para nós, é inequívoco que os juros de mora incidem também sobre os juros indemnizatórios.

Mas há uma ressalva a fazer: não é possível cumular, num mesmo período temporal, juros de mora com juros indemnizatórios.

A última questão a solucionar tem a ver com a aplicação, no caso, do art. 40º, n. 4 da LGT e art. 785º do CC. Ou seja: a imputação do pagamento, no caso do montante pago ser inferior ao devido.

Pois bem.

Entendemos, na linha do pensamento atrás expandido, e na aplicação do princípio constitucional da igualdade, que o citado art. 40º, n. 4, da LGT, tem aqui aplicação. Aliás na linha do princípio civilista, de idêntico teor, consagrado no art. 785º do CC.

Assim, reconhecemos – e porque o exequente o requer – que a quantia entregue pelo Estado deve imputar-se como decorre do art. 40.º, 4, da LGT: primeiro, aos juros de mora; depois ao imposto, incluindo os juros indemnizatórios.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso reconhecendo-se que:

a) O exequente tem direito a juros moratórios, a partir do termo do prazo da execução espontânea da sentença (art. 102.º, 2, da LGT);

b) Os juros de mora incidem sobre o montante do imposto e sobre os juros indemnizatórios;

c) A imputação do pagamento faz-se nos termos do art. 40.º, n.º 4, da LGT, nos termos atrás expostos. Nesta medida, e com esta dimensão, revoga-se a sentença recorrida.

Custas pela Fazenda Pública, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator por vencimento) — *António Cahau* — *Jorge Lino* (vencido, conforme declaração junta).

Recurso n.º 447/07

Relator: Jorge Lino Alves de Sousa (vencido)

1. A ora recorrente vem concluir, no essencial, que «é devido o pagamento à exequente de juros de mora (...) sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios, até ao pagamento integral, em função do critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC».

A entidade recorrida, de sua banda, conclui que «que só podem ser devidos juros de mora (...), desde o termo do prazo para a execução espontânea da sentença proferida em impugnação judicial até à data da restituição do imposto».

E o Ministério Público é de parecer que «são devidos juros indemnizatórios até 26/02/04 e juros de mora a partir dessa data até à data em que foi restituído à Recorrente o tributo anulado, isto é, 06/07/2004, devendo atender-se na liquidação ao disposto no art.º 785.º do Cód. Civil».

Então, em face do teor das conclusões da alegação, e da contra-alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que, primeiramente, aqui se coloca é a de saber se, no caso, tem aplicação o «critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC»; e, depois, a questão de saber a que juros moratórios, no caso, tem direito a ora recorrente.

2. Sob a epígrafe “Pagamento e outras formas de extinção das prestações tributárias”, o artigo 40.º da Lei Geral Tributária diz o seguinte, no seu n.º 4.

*Em caso de o montante a pagar ser inferior ao devido, o pagamento é sucessivamente imputado pela seguinte ordem, a:*

*a) Juros moratórios;*

*b) Outros encargos legais;*

*c) Dívida tributária, incluindo juros compensatórios;*

*d) Coimas.*

«As prestações tributárias são pagas em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize»; «A dação em cumprimento e a compensação são admitidas nos casos expressamente previstos na lei»; «Os contribuintes ou terceiros que efectuem o pagamento devem indicar os tributos e períodos de tributação a que se referem» – conforme está preceituado nos n.ºs 1, 2 e 3 do mesmo artigo 40.º da Lei Geral Tributária.

A ordem de imputação do pagamento prevista no n.º 4 é a generalizadamente adoptada para pagamento das dívidas tributárias, estando também prevista nos arts.ºs 89.º, n.º 2, e 262.º, n.º 2, do C.P.P.T., para a compensação de créditos e pagamento em execução fiscal, respectivamente – consoante dizem Leite Campos, e outros, na Lei Geral Tributária, Comentada e anotada, 2003, 3.ª edição, Vislis, em nota ao artigo 40.º.

Por seu turno, sob a epígrafe “Dívidas de juros, despesas e indemnização”, o artigo 785.º do Código Civil preceitua que «Quando, além do capital, o devedor estiver obrigado a pagar despesas ou juros, ou a indemnizar o credor em consequência da mora, a prestação que não cheque para cobrir tudo o que é devido presume-se feita por conta, sucessivamente, das despesas, da indemnização, dos juros e do capital» (n.º 1); e que «imputação no capital só pode fazer-se em último lugar, salvo se o credor concordar em que se faça antes» (n.º 2).

Juridicamente há que afastar a possibilidade (que não está, e precisava de estar, expressamente prevista na lei) de aplicação deste modo do artigo 785.º do Código Civil de imputação do cumprimento das obrigações às obrigações do Estado.

Deve igualmente dizer-se que o artigo 40.º da Lei Geral Tributária prevê, evidentemente, a forma de extinção das obrigações tributárias (do contribuinte, não do Estado) – e não prevê a forma de cumprimento da obrigação (comum) de *restitutio in integrum* a cargo da Administração Fiscal no caso de reembolso ao contribuinte da prestação tributária indevidamente paga.

Para esta última situação prevê a lei que são devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea até ao seu pagamento – artigo 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

O Supremo Tribunal Administrativo tem colocado o facto gerador dos “juros indemnizatórios” na liquidação ilegal, de acordo com o artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária – sendo os “juros moratórios” devidos depois de completado o prazo de execução espontânea da decisão judicial, e até integral pagamento, nos termos do n.º 2 do artigo 102.º da Lei Geral Tributária, precisamente pela mora no cumprimento da obrigação de restituição do montante dessa ilegal liquidação.

Os juros de mora a favor do sujeito passivo, que são admitidos nos casos em que não seja cumprida, pela Administração Tributária, no prazo fixado na lei, uma obrigação de pagamento de uma quantia ao sujeito passivo, destinam-se a reparar os prejuízos presumivelmente sofridos por este, derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente, tendo natureza idêntica à dos juros de mora previstos na lei civil.

Cf. Jorge Lopes de Sousa, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, 1999, p. 180.

Mas, assim sendo, eles têm a mesma natureza, correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, *recte*, da prestação tributária.

Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes – num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento –, sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade. E, justamente, dos mesmos prejuízos, ou de igual natureza.

Mas, então, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

Como refere o mesmo autor – *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 3.ª edição, p. 336 -, “na medida em que haja juros de mora, não haverá direito a juros indemnizatórios, pois, naturalmente, não se poderia justificar uma dupla compensação pela mesma privação da disponibilidade da quantia indevidamente paga”.

Aliás, este modo de ver as coisas colhe apoio doutrinário ainda, e por exemplo, em Lima Guerreiro, na *Lei Geral Tributária anotada*, pp. 420 e 421, onde se sustenta que “aos casos em que, da anulação do acto tributário ou do acto em matéria tributária, resulte a restituição do imposto ao contribuinte [são] devidos juros de mora – e não indemnizatórios – após o termo do prazo” para a execução espontânea da decisão judicial.

Cf., o que acaba de dizer-se, a bem dizer textualmente, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-3-2007, proferido no recurso n.º 1220/06.

E, muito embora possa entender-se que, de algum modo, os juros indemnizatórios e os juros moratórios não comungam de idêntica natureza jurídica, o que parece certo é que ambos (juros indemnizatórios, e moratórios) cumprem a mesma função de ressarcimento ou de compensação do contribuinte indevidamente privado de um valor correspondente ao tributo ilegal que pagou – o que o torna credor do reembolso do tributo, acrescido de juros indemnizatórios e moratórios, nos sobreditos termos.

No caso *sub judicio* – e consoante vem assente no probatório – a ora recorrente viu anulado o acto de liquidação que havia impugnado [acto de liquidação que foi praticado pela Direcção Geral dos Impostos (DGCI)], por acórdão confirmado no Tribunal Constitucional, transitado em julgado a 26-1-2004.

Em execução da referida decisão judicial, a Direcção Geral dos Impostos (DGCI), pagou à ora recorrente, em 6-7-2004, a quantia de € 96.816,67, «correspondente ao imposto cobrado».

A sentença recorrida, a respeito dos juros a que no caso tem direito a ora recorrente, expende, além do mais, e muito bem, que «face ao disposto no n.º 1 do art. 43.º da LGT, em caso de anulação de um acto tributário há-de resultar não só a devolução do montante pago a título de imposto, mas também os respectivos juros indemnizatórios, pois que ao exigir-se ao contribuinte o pagamento de quantia não admitida pelas normas fiscais substantivas, não existe dúvidas de que ele sofre um prejuízo patrimonial, justificando-se assim que se dê este como assente e se presuma o montante desse prejuízo, antecipadamente, através da fixação de juros indemnizatórios a seu favor».

A sentença recorrida considera ainda o seguinte.

*Dispõe o art. 102.º, n.º 2, da LGT:*

“2 - Em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.”

O CPPT, que entrou em vigor já depois da LGT, sobre a epígrafe “juros indemnizatórios” veio dispor no seu art. 61, n.º 3 o seguinte:

“3 - Os juros serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.”

Não prevendo este dispositivo legal quanto a juros de mora entende-se que, com tal norma posterior, pretendeu o legislador acabar com os juros de mora a que se reporta o n.º 2 do art. 102 da LGT.

Assim, de acordo com o disposto no art. 61, n.º 3 do CPPT, os juros devidos são apenas aqueles a que se repor.

Em meu julgamento, a sentença recorrida não tem razão, nesta parte.

Como se viu, a ora recorrente vem dizer que, «em função do critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC», lhe é devido o pagamento de juros de mora sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios, até ao pagamento integral.

Já se disse que o «critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC» não é critério de imputação do cumprimento das dívidas do Estado aos particulares. De resto, no caso, está expressamente resolvido um eventual problema da imputação do cumprimento efectuado pela Direcção Geral dos Impostos (DGCI), uma vez que está assente, sem qualquer contestação, que a quantia de € 96.816,67 paga à ora recorrente foi «correspondente ao imposto cobrado» (e não corresponde a qualquer outra componente da dívida restituenda).

E quanto à pretensão da ora recorrente, do «pagamento de juros de mora sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios, até ao pagamento integral», já se dirá que, segundo julgo, ela é destituída de qualquer fundamento legal – e, em meu entendimento, sem violação alguma do invocado princípio da igualdade constitucional.

O princípio da igualdade constitucional, e como é jurisprudência reiteradamente pacífica, implica um acolhimento ou agasalho desigual de situações onde pode ou deve justificar-se um tratamento diferenciado. E, na verdade, não custa a admitir que possa haver uma cominação mais gravosa para o incumprimento (ou atraso no cumprimento) de um dever de natureza pública, de matriz constitucional, como é o dever do pagamento de imposto, e justificar-se uma sanção mais ténue para o incumprimento (ou cumprimento tardio) de uma simples obrigação de indemnização.

Como acima se deixou dito, a lei, a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo apontam no sentido de que são devidos juros de mora (não «sobre o montante do imposto restituendo e dos juros indemnizatórios», como vem pretendido), mas sim sobre o imposto a restituir, e a partir do termo do prazo da execução espontânea da decisão de anulação do imposto até ao seu efectivo reembolso – nos termos do n.º 2 do artigo 102.º da Lei Geral Tributária.

Pelo que terá razão a entidade recorrida, Direcção Geral dos Impostos (DGCI), ao concluir que «que só podem ser devidos juros de mora (...), desde o termo do prazo para a execução espontânea da sentença proferida em impugnação judicial até à data da restituição do imposto».

Deste modo direi a terminar – e em resposta ao *thema decidendum* – que não tem aqui aplicação o «critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC»; e que a ora recorrente tem direito a juros moratórios sobre o imposto anulado (apenas), a partir do termo do prazo de execução espontânea da decisão de anulação até ao efectivo reembolso daquele imposto.

Quer dizer: a ora recorrente não tem razão, quando pretende o pagamento de juros de mora sobre o montante do imposto restituendo e sobre os juros indemnizatórios até ao pagamento integral; e muito menos lhe assiste razão, quando, em tal pagamento, pretende que se aplique o «critério de imputação sucessiva prescrito nos art.ºs 40.º, n.º 4, da LGT e 785.º do CC».

Mas – porque se inscreve dentro da pretensão que a ora recorrente aqui formula –, deverá ser-lhe reconhecido o direito a juros de mora sobre o imposto anulado, a partir do termo do prazo de execução espontânea da decisão de anulação desse imposto, em 26-2-2004, até ao efectivo reembolso do mesmo, em 6-7-2004.

Pelo que ao presente recurso deveria ser concedido provimento parcial com a presente fundamentação.

E, então, haveríamos de convir que, sobre o montante da liquidação anulada, são devidos *juros indemnizatórios*, até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão de anulação; e, a partir de tal termo, e sobre o mesmo montante de imposto, são devidos *juros moratórios* até integral pagamento – de acordo com as disposições combinadas dos artigos 43.º, n.º 1; e 102.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

3. Termos em que concederia parcial provimento ao recurso, e revogaria a sentença na parte em que não declarou o direito a juros de mora, e reconheceria à recorrente o direito a juros de mora sobre o imposto anulado, desde o dia 26-2-2004 até ao dia 6-7-2004 – com custas pela recorrente, na medida do decaimento, com a taxa de justiça em cinco unidades de conta e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *Jorge Lino*.

(<sup>1</sup>) “Juros nas relações tributárias”, de Jorge de Sousa in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, 1999, pág. 145

(<sup>2</sup>) Autor e obra citados, págs. 156 a 158

(<sup>3</sup>) Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, de Alfredo Sousa e José Paixão, 3ª Edição, pág. 73.

**Acórdão de 17 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Taxa de ocupação de subsolo. Competência do STA. Matéria de facto.*

**Sumário:**

- I — A Secção de Contencioso tributário do STA é incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ela interposto, per saltum, de decisão da 1.ª instância não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito.*
- II — O recurso versa matéria de facto quando o recorrente não se basta com o julgamento da matéria de facto feito no tribunal “a quo”, na medida em que pede a este tribunal de revista que aprecie e considere os dados e conclusões do relatório pericial referido no probatório da sentença recorrida, apreciação e consideração que, em seu entender, aquele não fez, pois dar como reproduzido um relatório não significa dar como provadas as suas conclusões.*

Processo n.º 461/07-30.

Recorrente: Petróleos de Portugal – Petrolgal, SA.

Recorrido: Câmara Municipal de Matosinhos.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Petróleos de Portugal, SA, com sede em Lisboa, veio impugnar judicialmente a liquidação de taxas exigida pela Câmara Municipal de Matosinhos, no montante de 61.400.000\$00, referente ao ano de 2000, devida pela ocupação do subsolo municipal com condutas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos, ao abrigo do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos.

Por sentença do Mmo. Juiz do TAF do Porto foi a impugnação judicial deduzida julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão, dela vem a impugnante interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

a) O caso em apreço é conhecido pelos Tribunais e já merece referência em palestras de Direito Fiscal e Direito Administrativo.

b) A verdade, porém, é que não obstante a abundante jurisprudência que tem sido produzida sobre esta matéria, até à data ainda não houve nenhum Tribunal que se tenha pronunciado sobre o valor em concreto das taxas que a Câmara Municipal de Matosinhos cobra à Recorrente, bem como às empresas congéneres, pela ocupação do solo e subsolo municipal com as condutas de transporte de produtos petrolíferos e afins.

c) O Tribunal Constitucional não o chegou a fazer por falta de elementos. O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, por um lado, e o Tribunal Central Administrativo Norte, por outro lado, têm-se escusado, por sua vez, a fazer essa apreciação, refugiando-se, para o efeito, no juízo de não inconstitucionalidade orgânica presente no aresto do Tribunal Constitucional.

d) Trata-se, no entanto, de questões completamente diferentes. Com efeito, o Tribunal Constitucional nunca chegou a pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade material, por violação do princípio da proporcionalidade, das normas do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Matosinhos (RTTMM), por falta de elementos.

e) Ora, no caso dos autos, esses elementos existem e foram inclusivamente considerados provados pelo Mmo. Juiz “a quo” (cfr. alínea y) do probatório).

f) No entanto, apesar de ter dado como reproduzido no probatório o teor do relatório pericial junto pela ora Recorrente aos autos, a verdade é que o Tribunal “a quo” não retirou qualquer ilação do mesmo, preferindo reproduzir o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11 de Janeiro de 2007, proferido no processo n.º 69/00, a fazer o juízo comparativo referido no Acórdão do Tribunal Constitucional e que a referida perícia lhe permitiria.

g) É que se tivesse procedido a essa comparação – entre o custo/vantagem que resulta para a Recorrente do transporte feito através de condutas instaladas em solo e subsolo municipal relativamente ao custo/vantagem que resultaria para a Recorrente se o transporte fosse feito por camião cisterna – o Tribunal “a quo” teria, facilmente, chegado à conclusão de que os valores cobrados pela Câmara Municipal de Matosinhos, a título de taxas de ocupação do domínio público, são manifestamente excessivos, e, nessa medida, violam o princípio da proporcionalidade.

h) Efectivamente, compulsando o relatório elaborado pelos peritos chega-se à conclusão de que a previsão dos custos anuais associados ao transporte em camião cisterna no nosso caso concreto (Refinaria – Aeroporto) é, substancialmente **inferior** quando comparado com o montante total das taxas cobradas à Recorrente só no ano de 2000.

i) Contra o montante total de € 306.261,91 (trezentos e seis mil e duzentos e sessenta e um euros e noventa e um cêntimos) cobrados pela Câmara Municipal de Matosinhos com base nas taxas agora em análise, se o transporte se fizesse por camião cisterna, a Impugnante apenas teria de desembolsar, de acordo com esta perícia, cerca de € 146.200,00 (cento e quarenta e seis mil e duzentos euros) ... a disparidade dos valores em causa é, no mínimo, esmagadora, sobretudo se tivermos em conta que os valores da perícia são reportados a 2003!

j) Ora, têm V. Exas. nesta altura todos os dados de facto – inclusive perícias – que faltaram ao Tribunal Constitucional e, com eles, a oportunidade de fazer, definitivamente, a justiça que o presente caso reclama.

k) O presente recurso vem interposto da sentença de 15 de Fevereiro de 2007, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou a impugnação apresentada pela Recorrente improcedente.

l) De acordo com a sentença agora recorrida, os montantes cobrados à Impugnante, ora Recorrente, revestem a natureza de taxa, uma vez que lhes corresponde um benefício ou serviço, a saber, a utilização de bens do domínio público.

m) Entende, no entanto, o Tribunal “*a quo*” que os montantes cobrados pela Recorrida não revelam uma desproporção insuportável ou excessiva para os diversos utilizadores, pelo que não violariam o princípio da proporcionalidade.

n) Ora, o facto de se aceitar que estamos perante taxas, como se entendeu na sentença recorrida, não impede que se considere que os seus valores são manifestamente desproporcionados ou inadequados atendendo à contrapartida prestada pelo ente público – aliás, este foi também o raciocínio seguido pelo Tribunal “*a quo*”.

o) No caso da fixação do montante das taxas, a doutrina e a jurisprudência maioritárias têm entendido que a ideia de proporcionalidade própria desta figura há-de determinar-se essencialmente com base no valor da vantagem ou benefício proporcionado (princípio da equivalência) ou dos custos ocasionados (princípio da cobertura dos custos) – cfr. CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 264.

p) O Tribunal “*a quo*” parece esquecer, no entanto, que os bens do domínio público estão estritamente adstritos à realização dos interesses públicos a que estão afectos, pelo que não podem ser erigidos em instrumentos de puro comércio como se de bens do comércio privado se tratasse, obtendo assim o município as receitas correspondentes ao seu “preço”.

q) Ora, isto impede, logo à partida, que o município trate esses bens como bens que, por integrarem um “mercado” que se configura como um verdadeiro monopólio, possa praticar os preços que bem entenda, mormente o preço que maximize as receitas municipais.

r) Por outro lado, e em relação aos custos que o município suporta com a utilização do subsolo pelas condutas da Recorrente, sublinhe-se que os mesmos se prendem, única e exclusivamente, com a ocupação do subsolo.

s) Com efeito, as amplas, exigentes e onerosas obrigações que em matéria de segurança das instalações, incluindo as destinadas ao transporte dos produtos petrolíferos, decorrem para as empresas, não deixam espaço à prestação nesse domínio de qualquer eventual prestação municipal.

t) Finalmente, a verdade é que, diferentemente da tese que a Recorrida tem defendido no decurso dos presentes autos e que parece merecer o acolhimento da sentença recorrida, a utilização do subsolo municipal não acarreta um assinalável ganho, nem se revela muitíssimo mais vantajosa para a Recorrente.

u) Basta atentar no relatório pericial, já referido atrás, e que se encontra junto aos autos.

v) Mas a violação do princípio da proporcionalidade revela-se ainda pelo facto de o aumento do montante das taxas não estar também relacionado com o aumento dos preços dos serviços públicos em função da evolução do nível geral dos preços.

w) Pelo exposto, e em suma, concluímos que estamos perante taxas totalmente desproporcionadas e arbitrárias, pelo que a sentença recorrida ao decidir que não existia uma desproporção insuportável ou excessiva para os diversos utilizadores violou o disposto nos artigos 266.º, n.º 2 da Constituição e 5.º, n.º 2 do CPA.

x) De acordo com o Tribunal “*a quo*” as taxas em questão também não violariam o princípio da igualdade plasmado no art.º 13.º da Constituição, uma vez que a diferença entre o montante das taxas a aplicar à Recorrente e às demais empresas congéneres que se encontrem na mesma situação e as aplicáveis aos demais utilizadores do subsolo municipal se justificaria atendendo à diferente natureza da actividade económica exercida por aquelas empresas.

y) Não é, no entanto, porque estas normas se aplicam só à Recorrente e às demais empresas petrolíferas que a Recorrente invoca este vício, mas sim porque não descortina qualquer fundamento

para a diferenciação de montante das taxas contempladas no n.º 7 face às contempladas no n.º 4 do art.º 36.º do Anexo I ao RTTMM, ou seja, para a forte penalização dos produtos petrolíferos destinados a refinação ou armazenagem.

z) Com efeito, trata-se de taxas relativas aos mesmos produtos e a produtos a circular em condutas fundamentalmente iguais, pelo que não existe justificação para a diferença entre os 15.000\$00 por ano do n.º 4 e os 50.000\$00 por ano do n.º 7, ou seja, os 35.000\$00 a pagar a mais pelas empresas petrolíferas por ano quando estejam em causa produtos petrolíferos destinados a refinação ou armazenagem.

aa) Deste modo, não existem dúvidas de que as normas em causa violam o princípio da igualdade, pelo que a sentença recorrida ao decidir em sentido contrário, não só não teve em conta os argumentos invocados pela Recorrente, como não fez correcta aplicação do direito no caso concreto.

bb) Ao contrário do que entendeu o Tribunal “*a quo*”, as taxas em questão são ainda contrárias ao princípio da segurança jurídica no seu vector de princípio da protecção da confiança, bem como ao princípio da boa fé.

cc) Aliás, o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou, num caso em tudo semelhante ao dos autos, no sentido de considerar uma norma idêntica à que está presentemente em apreço como violadora do princípio da proporcionalidade (cfr. Acórdão proferido no processo n.º 1098/05, de 24/05/2006).

dd) Nesse aresto, entendeu, e bem, o Supremo Tribunal Administrativo que “(...) o aumento de tais taxas para o décuplo, de um ano para o outro (1988 para 1989), e da actualização deste último montante, de acordo com o índice de preços no consumidor nos anos seguintes (1990, 1991, 1992, 1993 e 1994), sem que tenham aumentado as contrapartidas proporcionadas pelo Município ao particular recorrido e sem que se prove também outros interesses socialmente relevantes para o bem comum que tenham estado subjacentes a esse aumento, igualmente dignos de tutela jurídica ou mesmo até constitucional, para mais quando as taxas vinham sendo até então actualizadas, não pode deixar de afectar de forma inadmissível, arbitrária ou demasiado onerosa os direitos e expectativas que a impugnante legitimamente deveria depositar na ordem jurídica de um Estado de Direito, abalando, de forma inadmissível, o grau de certeza e segurança que todos os cidadãos depositam na ordem jurídica, com base nas quais conjecturam e orientam as suas vidas, incluindo económico-empresarial” – sublinhado nosso.

ee) Assim, empresas como a Recorrente tinham legítimas expectativas de que esse quadro não fosse perturbado. Expectativas que, embora não configurando um direito subjectivo das empresas à manutenção do montante das taxas, repita-se, não podem ser objecto de total perturbação ou mesmo de subversão, sob pena de todo aquele plano de vida das empresas ser destruído.

ff) Deste modo, conclui-se que a sentença recorrida errou ao decidir que as taxas impugnadas não violam os princípios da protecção da confiança e da boa fé, com o que também violou os artigos 2.º e 266.º, n.º 2 da Constituição.

gg) Finalmente, a sentença recorrida andou também mal quando considerou que as normas em causa não sofriam do vício de desvio de poder.

hh) Com efeito, atentos os elementos de prova constantes dos autos e verificando-se que a proposta camarária aceite pela Assembleia Municipal de aumento dos valores das taxas tinha um declarado intuito de penalizar as empresas petrolíferas de modo a que estas passassem a pensar seriamente em abandonar o local onde têm tido os reservatórios abastecidos pelas condutas que ocupam o subsolo municipal, deveriam as mencionadas taxas ser consideradas ilegais, por não terem um fim legalmente permitido.

ii) Neste sentido, veja-se, aliás, o voto de vencido do Senhor Juiz Conselheiro Jorge de Sousa, constante do Acórdão proferido por este Supremo Tribunal no processo n.º 648/04, de 27/10/2004:

*“o manifesto exagero do montante da taxa, que, por definição, é perceptível por qualquer pessoa com capacidades médias de percepção, constitui um fortíssimo indício de que o fim visado não foi o de cobrar receitas com o fim de cobrir custos ou obter uma contrapartida adequada do serviço ou bem, individualmente utilizado.*

*Não sendo esse indício fortíssimo contrariado por outros, devia concluir-se que o fim visado não foi nenhum dos legalmente admissíveis”.*

jj) Deste modo, é forçoso concluir que as taxas em causa padecem do vício de desvio de poder, pelo que a sentença recorrida ao decidir em sentido contrário violou também o disposto no art.º 19.º da Lei Orgânica do Supremo Tribunal Administrativo, que nesta parte continua aplicável.

Contra-alegando vem a Câmara Municipal de Matosinhos dizer que:

1.º O Regulamento e as suas normas são plenamente válidas e, por isso, inquestionavelmente aplicáveis.

2.º Actualmente, o subsolo é considerado como um espaço autónomo do domínio público e é objecto próprio de incidência tributária, de acordo com o preceituado na Lei das Finanças Locais.

3.º Nestes termos, o presente aumento da taxa cobrada às petrolíferas é absolutamente irrelevante, pois que o tributo anteriormente existente era uma simples taxa moderadora que visava disciplinar a procura; não se tratava de uma verdadeira taxa.

4.º Daí que não se possa nem deva falar em aumento, mas em criação ou definição de uma taxa.

5.º O valor simbólico do tributo anteriormente existente é a melhor prova de que não se curava ali de uma taxa em sentido técnico.

6.º A concepção constitucional de taxa pressupõe a necessidade de existência de uma relação sinalagmática, a desnecessidade de uma exacta equivalência económica, a aferição do respectivo montante em função não só do custo mas igualmente do grau de utilidade prestada e a exigência de uma não manifesta desproporcionalidade na sua fixação.

7.º A taxa em apreço tem natureza sinalagmática, visto que só é devida em função de uma utilização individualizável de um bem do domínio público municipal, bem expressamente autonomizado na lei.

8.º Vistos os critérios estabelecidos para a sua fixação (e respectiva aplicação) tem de concluir-se pela proporcionalidade da taxa aplicada.

9.º Desde logo, não é posto em causa o critério da cobertura dos custos, pois são evidentes e inafastáveis quer os custos de exclusão de utilizações alternativas quer os custos que em concreto a Autarquia suporta.

10.º Por outro lado, é inegável que o valor da taxa é muito inferior ao valor da utilidade que o bem proporciona à Recorrente, tanto mais que as alternativas à sua utilização são de tal modo inviáveis que o seu custo é incalculável.

11.º O critério da área ocupada é indisputável e o critério da ponderação dos custos de exclusão e da intensidade de utilização afigura-se óbvio.

12.º A natureza do produto circulante, por razões de proporcionalidade, igualdade e interesse público, não pode deixar de influenciar a modelação da taxa.

13.º A consideração do fim da actividade exercida (abastecimento aos munícipes ou armazenagem e refinaria) é perfeitamente legítima, já que os fins de armazenagem e refinaria implicam uma utilização maciça e não realizam qualquer interesse da comunidade municipal.

14.º A correcta conformação da taxa pode integrar (e integra) uma finalidade efectiva de moderação da procura.

15.º Um dos critérios da definição do *quantum* das taxas, ao lado do princípio da cobertura dos custos, é o princípio do benefício ou equivalência (que, de resto, só pode valer para os tributos bilaterais, isto é, taxas).

16.º Não intercede qualquer vício de desvio de poder, desde logo, porque não poderia de todo interceder e, por outro lado, porque as finalidades de criação daquela taxa (em sentido próprio) não são outras senão as finalidades de qualquer taxa.

17.º Em suma: os critérios estabelecidos no Regulamento são adequados, justos e respeitam integralmente os princípios da proporcionalidade e da igualdade.

18.º Aliás, o próprio Tribunal Constitucional já decidiu julgar não inconstitucionais as normas constantes nos n.ºs 4 e 7 do art.º 36.º do Anexo I do Regulamento, conforme resulta dos acórdãos n.ºs 365/03, 366/03, 354/04 e 355/04.

19.º Ao contrário do que supõe a Recorrente, a ocorrência de uma alteração normativa, só por si, não é violadora da segurança jurídica; tudo depende do respeito do princípio da proporcionalidade e da exigibilidade da alteração.

20.º Ora, como já se demonstrou, esses critérios foram respeitados.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso versa também matéria de facto, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, para o efeito o TCA, nos termos dos artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF96, aqui aplicáveis em razão do tempo.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre este parecer do MP, veio a Recorrente afirmar não poder concordar com o mesmo porquanto em causa estão apenas questões de direito e não de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostram-se provados os seguintes factos:

a) A impugnante possui no concelho de Matosinhos diversas instalações, designadamente:

Tubos de diversa espessura de um pipeline de ligação da Refinaria de Matosinhos ao terminal de Leixões que passa em cerca de 300 m por áreas do domínio municipal;

Tubos de diversa espessura que ligam o Parque Real ao Molhe Sul da Administração do Porto de Douro e Leixões;

Tubo de pipeline de “jet” da Refinaria para o Aeroporto, que está implantado em cerca de 284 m em terrenos camarários (que está na origem da liquidação impugnada);

Pipeline de ligação da Refinaria ao Parque de Perafita e tubagem de águas que atravessam em alguns metros o domínio público municipal.

b) O Plano Director Municipal de Matosinhos prevê no respectivo Regulamento (artigo 30.º, 1) uma área exclusiva de armazenagem de combustíveis, “numa perspectiva de reserva de terreno para receber, por transferência, as instalações desta natureza localizadas noutras áreas do concelho”.



c) Em reunião camarária e deliberação de 11/12/98, foi deliberado, por maioria, aprovar a proposta apresentada de alteração ao Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças, cujo teor se dá aqui por reproduzido para todos os efeitos legais, deliberando ainda submetê-la à Assembleia Municipal.

d) O Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças em vigor no Município de Matosinhos foram legalmente aprovados por deliberação da Assembleia Municipal de Matosinhos em 28/12/1998 e publicados no apêndice n.º 31 do n.º 61 da II Série do *Diário da República* de 13 de Março de 1999.

e) O Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças referido prevê no artigo 36.º, n.ºs 4 e 7 da Tabela a aplicação de uma taxa municipal devida pela ocupação do subsolo do domínio público municipal por condutas subterrâneas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos.

f) Os tubos e condutas eram até então tributados por metro linear ou fracção, anualmente, a 85\$00 (se possuísem até 20 cm de diâmetro), ou 16\$00 (se o diâmetro fosse superior a tal medida).

g) Ao abrigo do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças em vigor no Município de Matosinhos, com as alterações introduzidas pela deliberação da Assembleia de Matosinhos em 28/12/1998, as condutas subterrâneas de produtos petrolíferos destinados à refinação ou armazenagem passaram a ficar sujeitas ao pagamento de uma taxa anual de Esc. 50.000\$00 por cada metro linear ou fracção (quando as condutas tenham até 20 cm de diâmetro) e por cada 5 cm além dos 20 cm no diâmetro da conduta mais 4.000\$00 por cada metro linear ou fracção.

h) A impugnante pagou em 26 de Fevereiro de 1998, a título de taxas pela ocupação do subsolo municipal, a quantia de 360.000\$00.

i) A impugnante recebeu, em 8/2/2000, um ofício da Câmara Municipal de Matosinhos comunicando que se encontrava em pagamento durante o mês de Fevereiro a taxa por ela devida no montante de 63.707.930\$00.

j) A impugnante apurou junto da CMM que tal notificação era referente à taxa devida pela ocupação do subsolo do domínio público municipal com condutas subterrâneas utilizadas para o transporte de produtos petrolíferos (pipeline que liga a Refinaria do Porto ao Aeroporto de Sá Carneiro) e que o valor correcto era de 61.400.000\$00.

k) Desta liquidação foi apresentada a presente impugnação judicial, em 26/4/2000.

l) Antes da instalação dos pipelines, a impugnante transportava os produtos em causa em camiões cisternas.

m) A impugnante optou pela construção dos pipelines por ser um transporte mais seguro (em termos rodoviários e ambientais) e mais eficiente do que nos camiões cisterna.

n) Desde a instalação das condutas (pipeline's) não houve qualquer alteração na prestação efectuada pela Câmara Municipal de Matosinhos.

o) A manutenção, inspecção e reparação das condutas é feita pelas empresas petrolíferas.

p) O novo Regulamento de Taxas, antes da sua aprovação, foi precedido de um processo tendente a verificar a melhor forma de proceder à actualização das mesmas, tendo-se procedido a consulta a outros municípios, a fim de se inteirarem das taxas aí cobradas por serviços de idêntica natureza.

q) No "Jornal de Notícias" de 18 de Dezembro de 1996 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 5, de fls. 94 dos autos.

r) No "Jornal de Notícias" de 26 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 6, de fls. 95 dos autos.

s) No jornal "Público" de 26 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 7, de fls. 96 dos autos.

t) No "Jornal de Matosinhos" de 28 de Março de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 8, de fls. 97 dos autos.

u) No jornal "Matosinhos Hoje" de 4 de Abril de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 9, de fls. 98 dos autos.

v) No "Jornal de Notícias" de 30 de Abril de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 10, de fls. 99 dos autos.

w) No jornal "Público" de 30 de Abril de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 11, de fls. 100 dos autos.

x) No jornal "Expresso" de 11 de Outubro de 1997 foi publicado o artigo que consta do documento n.º 20, de fls. 201 dos autos.

y) Dá-se por reproduzido o teor do relatório pericial junto a fls. 575 a 580.

**III** - A questão suscitada pelo Exmo. PGA, para a qual tem legitimidade, nos termos do artigo 16.º, n.º 2 do CPPT, merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16.º, n.º 2 do CPPT e 13.º do CPTA (anteriormente, art.º 3.º da LPTA).

Na verdade, o STA só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se em causa estiver apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o TCA.

É o que dispõem os artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF, aprovado pela Lei 107-D/2003, de 31/12, e já antes estabeleciam os artigos 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo DL 128/84, de 21/3, na redacção dada pelo DL 229/86, de 29/11.

Diz o Exmo. PGA junto deste Tribunal que, como resulta das conclusões e), f) e g) das alegações de recurso, a recorrente não se basta com o julgamento da matéria de facto feito no tribunal “*a quo*”, na medida em que pede a este tribunal de revista que aprecie e considere os dados e conclusões do relatório pericial referido na alínea y) do probatório da sentença recorrida, apreciação e consideração que, em seu entender, não fez, pois dar como reproduzido um relatório não significa dar como provadas as suas conclusões.

Significa isto, para o Exmo. PGA, que o recurso versa assim também matéria de facto, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente antes o TCA, nos termos dos artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do anterior ETAF, aqui aplicável em razão do tempo.

E, na verdade, assim é. No caso em apreço, não há dúvidas que a recorrente faz apelo a factos que consubstanciam a violação do princípio da proporcionalidade e que constam dum relatório pericial junto aos autos.

Só que na alínea y) do probatório apenas se dá como reproduzido o teor do relatório pericial, o que é diferente de dar como provados os factos nele referidos, ou seja, o que se dá como provado na aludida alínea é que foi realizada uma perícia em que foi elaborado aquele relatório e não que seja verdadeiro tudo o que nele se afirma.

E, para que se procedesse designadamente à comparação entre o custo/vantagem que resulta para a recorrente do transporte feito através das condutas instaladas em solo e subsolo municipal relativamente ao custo/vantagem que resultaria para a recorrente se o transporte fosse feito por camião cisterna a fim de a partir desses dados se poder concluir ou não se os valores cobrados pela entidade recorrida, a título de taxas de ocupação do domínio público, são ou não manifestamente excessivos e, nessa medida, violariam o invocado princípio da proporcionalidade, seria necessário que os valores referentes a esses custos, e indicados pela recorrente, nomeadamente na conclusão i) das suas alegações, tivessem sido dados como provados, o que, como vimos, não sucede.

Para além disso, também a recorrente na conclusão t) das suas alegações de recurso afirma que “... diferentemente da tese que a Recorrida tem defendido no decurso dos presentes autos e que parece merecer o acolhimento da sentença recorrida, a utilização do subsolo municipal não acarreta um assinalável ganho, nem se revela muitíssimo mais vantajosa para a Recorrente”, o que não foi dado como provado na decisão recorrida.

E, deste modo, o recurso não tem fundamento, exclusivamente, em matéria de direito, controvertendo-se, também, matéria de facto, o que faz com que não seja este o tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, mas sim o TCA.

Sendo certo, que a recorrente sempre poderá requerer, oportunamente, o envio do processo para o tribunal considerado competente (artigo 18.º, n.º 2 do CPPT).

Razão por que procede, pois, a questão suscitada pelo Exmo. PGA junto deste Tribunal.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, se decide julgar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, por competente ser para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça devida em € 150 e a procuradoria em 50%. Notifique. DN.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 17 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Acórdão. Arguição de nulidade. Pedido de reforma. artº 669º, 2, do CPC.*

### Sumário:

- I — Tendo sido arguidas nulidades de acórdão, que foram objecto de decisão, não é possível, em requerimento posterior, suscitar outras nulidades.*
- II — A reforma só é possível quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessa-*

*riamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.*

III — *Quando, porém, o que está em causa é unicamente uma visão jurídica distinta por parte do recorrente, que não aceita a decisão, não há lugar a reforma da decisão.*

IV — *O único remédio possível é então o recurso da decisão.*

Processo n.º 511/06-30.

Recorrente: IMOMURO - Sociedade Imobiliária, SA.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **IMOMURO – Sociedade Imobiliária, SA**, recorrente nos presentes autos, notificada do acórdão proferido neste STA em 12 de Julho de 2007, de passo que interpôs recurso para o Pleno da Secção (invocando oposição de acórdãos) e para o Tribunal Constitucional, veio arguir nulidade e pedir a reforma do acórdão proferido em 11 de Abril de 2007.

A Fazenda Pública defende que não é agora possível arguir qualquer nulidade, de passo que o pedido de reforma deve ser indeferido, por não haver qualquer lapso manifesto na determinação das normas aplicáveis ou na qualificação jurídica dos factos.

O EPGA defende que o requerimento deve ser indeferido. No tocante à nulidade por se ter já esgotado a possibilidade da sua arguição. E quanto à reforma do acórdão, por não se estar perante qualquer das hipóteses legais previstas no art. 669º do CPC.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Quanto à invocada nulidade.

Pois bem.

O recorrente, no seu requerimento de fls. 710 e ss. já arguiu nulidades.

E essa arguição obteve resposta no acórdão de 12 de Julho de 2007.

Não é possível, como bem refere o EPGA, voltar a invocar qualquer outra nulidade do acórdão.

Quanto à pretendida reforma da sentença.

A reforma da sentença está prevista no n.º 2 do art. 669º do CPC

A reforma é possível quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.

Pois bem.

A resposta a esta questão já foi implicitamente dada no citado acórdão de 12 de Julho de 2007. O esclarecimento aí dado responde à questão.

Recordando.

Aí se escreveu:

“O que diríamos é que estão em causa divergências de fundo. Ou seja: maneiras diversas de interpretar a lei. Há óbvia divergência entre o decidido e a perspectiva assumida pela recorrente.

“O que não se vê é onde haja obscuridades ou ambiguidades contidas no acórdão, cuja tese central, como vimos, é clara e inequívoca.

“Questionável, como sempre seria, é o acerto da decisão. Mas a solução jurídica que o acórdão recorrido perfilhou é a que se deixou expressa”.

É o que se voltará a reafirmar.

Não há *manifesto lapso* do juiz na determinação da *norma aplicável* ou na *qualificação jurídica dos factos* nem constam do processo *documentos ou quaisquer elementos* que, só por si, *impliquem necessariamente decisão diversa da proferida* e que o juiz, por *lapso manifesto*, não haja tomado em consideração.

Há isso sim – e manifestamente – diferentes modos de interpretar a lei.

Ou seja: o que pode estar em causa é um erro de julgamento.

Mas isso é coisa diversa.

Que pode ser atalhado através de recurso para o Pleno do Tribunal (por oposição de acórdãos) e / ou para o Tribunal Constitucional.

E esse é um caminho já trilhado pela recorrente.

A sua pretensão, nesta sede, manifestamente não procede, por não estarem preenchidos os respectivos pressupostos legais para a pretendida reforma do acórdão no tribunal *a quo*.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 99,00 €.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

**Acórdão de 17 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Contribuições para a Segurança Social. Prescrição. Interrupção da prescrição. Aplicação da lei no tempo.*

**Sumário:**

- I — A Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001 e veio diminuir o prazo de prescrição das dívidas à segurança social de dez para cinco anos.*
- II — Terminando o prazo prescricional a um sábado, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, nos termos do artigo 279.º, alínea e), do Código Civil.*
- III — Se o prazo de prescrição for interrompido pela instauração, ou citação, na execução fiscal, fica inutilizado todo o tempo decorrido até esse momento, começando nesta data a correr novo prazo prescricional de 5 anos – artigo 326, n.º 1, do Código Civil -, sempre salvo o caso da cessação do respectivo efeito interruptivo.*

Processo n.º 538/07-30.

Recorrente: Nuno Miguel Vieira de Calisto.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP.

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

1.1 Nuno Miguel Vieira de Castro vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que julgou improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal para cobrança de contribuições para a Segurança Social.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

a) A douta sentença recorrida entendeu que o prazo de prescrição em causa e que terminou num Sábado, a 04-02-2006, passaria para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, Segunda-feira, 06-02-2006, por força do disposto na alínea e) do artigo 279º do Código Civil.

b) Contudo, tal norma reporta-se exclusivamente a prazos terminados em Domingos e dias feriados, o que não é manifestamente o caso em apreço, já que o prazo da prescrição dos autos teve o seu termo num Sábado;

c) Mesmo que assim não se entendesse, tal normativo não teria aplicação ao caso em apreço, já que a prescrição opera-se simplesmente pelo não exercício de um direito já previamente definido no decurso do prazo legalmente previsto;

d) Ou seja, para a verificação prescrição basta ocorrer o decurso do tempo legalmente previsto para o efeito, sem necessidade da ocorrência de qualquer outro facto ou a prática de qualquer outro acto;

e) Por outro lado, a citação, como causa interruptiva da prescrição, deverá ocorrer dentro do prazo legalmente previsto para o termo da prescrição, ou seja, teria que ocorrer até ao dia 04-02-2006, inclusive, e apenas ocorreu no dia 06-02-2006;

f) Para mais e salvo melhor opinião, a génese da alínea e) do artigo 279º do Código Civil que prevê a passagem para o primeiro dia útil dos prazos com termo em Domingos e dias feriados tem subjacente a ocorrência de um outro facto externo ao mero decurso do prazo ou a prática de um acto, o que não acontece com a prescrição que opera com o mero decurso do tempo.

1.3 O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., contra-alegou e conclui do seguinte modo.

1. A douta sentença recorrida declarou a Oposição deduzida improcedente e em consequência determinou a não verificação da prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de 04/1998 a 12/2000.

2. De acordo com o disposto no art.º 119 da referida Lei 17/2000, este diploma entrou em vigor (verificados) 180 dias após a data da sua publicação, ou seja, entrou em vigor no dia 05/02/01.

3. O decurso do prazo de prescrição dos 5 anos só se verificou no dia 07/02/06, uma vez que, tratando-se de um prazo fixado em anos, o mesmo só termina às 24 horas do dia que corresponda dentro do último ano àquela data, ou seja, termina no dia 05/02/06.

4. No entanto, como dia 05/02/06 foi um Domingo, o fim do prazo dos 5 anos transferiu-se para o primeiro dia útil, i.e., 06/02/06, de acordo com o disposto no artº 279 alínea e) do Código Civil., aplicável por força do art.º 296 do mesmo diploma legal.

5. Veja-se neste sentido os Acórdãos n.ºs 1502/06 de 16/01/07, 1573/07 de 14/02/07, 1557/07 de 14/02/07 e 1567/07 de 14/02/07 todos do Tribunal Central Administrativo Sul, bem como Acórdão n.º 68106.6B6PNF de 07/09/06 do Tribunal Central Administrativo Norte.

6. A citação interrompe a prescrição, nos termos do artº 49 n.º 1 da L.G.T, concluindo-se no caso em apreço nos presentes autos que o novo prazo de prescrição de 5 anos ainda não se completou, em virtude da interrupção operada pela citação no dia 06/02/06.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal remeteu para o parecer que a seguir se transcreve.

Atento o já anteriormente decidido neste TCA Sul sobre matéria idêntica, sendo outra agora recorrido o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, no douto acórdão de 16 de Janeiro de 2007 – Recurso n.º 1502/06, e atenta a posição sufragada pelo recorrido na contestação a fls. 26/27, e com o qual se concorda, entende-se que o recurso não merece provimento, sendo de manter a decisão recorrida.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

- Na execução fiscal executam-se créditos por contribuições para a segurança social referentes aos meses de 04/1998 a 09/2002.

- O Oponente foi citado para a execução em 6 de Fevereiro de 2006.

2.2 Está em causa, nos autos, a prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de Abril de 1998 a Setembro de 2002.

À data vigorava, para o efeito, o artigo 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, que fixava o prazo de prescrição em dez anos.

Todavia, o artigo 63.º, n.º 2, da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, fixou-o em cinco anos.

Por modos que, nos termos do artigo 279.º do Código Civil, é este o prazo aplicável, contado “a partir da entrada em vigor da lei nova”.

Pelo que a primeira questão dos autos é justamente a da sua entrada em vigor.

E, a tal propósito, estabelece o artigo 119.º da dita Lei 17/2000 que “a presente lei entra em vigor 180 dias após a data da sua publicação”.

Assim, na sua interpretação puramente literal e por mera contagem aritmética, teriam de passar 180 dias sobre aquela data de 8 de Agosto de 2000 – já que o primeiro dia não entra no cômputo do prazo – artigo 279.º, alínea b) -, o que situaria o início da vigência em 5 de Fevereiro de 2001.

Mas não será esse o modo mais correcto de ver as coisas.

Na verdade, estabelece o artigo 2.º da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro, que, na falta de fixação do dia, os actos legislativos e os outros actos de conteúdo genérico “entram em vigor no 5.º dia após a publicação”.

Saliente-se que o “quinto dia” não corresponde à passagem de cinco dias mas de quatro: assim, a lei entra em vigor no 5.º dia após a publicação e não passados cinco dias, após este momento.

Trata-se, no primeiro caso, de um nome numeral ordinal e, no segundo, de um cardinal, aquele mostrando a ordem, o lugar numérico que as coisas, animais ou pessoas ocupam numa série e este determinando o número exacto das mesmas.

Todavia, dada a geral dificuldade de lidar com os números ordinais (para já não falar dos proporcionais – multiplicativos e partitivos – e dos colectivos), sobretudo quando estes tenham de dizer-se em mais de dois numerais simples, a prática jurídica tem considerado, para o falado efeito da determinação do início da vigência das leis, os números cardinais como se fossem ordinais.

Por simetria com a dita Lei n.º 74/98, deveria assim ter-se dito que a Lei n.º 17/2000 entrava em vigor no centésimo octogésimo dia após a data da sua publicação.

Dada, pois, a dita prática jurídica e porque estamos em matéria garantística de prazos, tem-se a Lei n.º 17/2000 por entrada em vigor no dia 4 de Fevereiro de 2001.

Pelo que o prazo prescricional de 5 anos, previsto no seu artigo 63.º, n.º 2, se completou no dia 4 de Fevereiro de 2006, um sábado.

Modo de ver que levanta a segunda questão dos autos.

Com efeito, segundo dispõe o artigo 279.º, alínea e), do Código Civil, “o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas às férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver que ser praticado em juízo”.

Assim, há que equacionar a questão de saber se o prazo prescricional terminado ao sábado, se transfere para o primeiro dia útil seguinte.

Este artigo 279.º aplica-se ao termo dos prazos, transferindo-o para o primeiro dia útil seguinte, se este se verificar em domingo ou dia feriado. O que bem se compreende, pois, se assim não fosse, o prazo seria diminuído em, pelo menos, um dia.

Com efeito, tal normativo vale, “mutatis mutandis, para a fixação dos prazos legais” (cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado), que não só em matéria de negócios jurídicos (Como refere Mário de Brito, Código Civil anotado, vol. I, p. 342, nota 570: “O artigo fala em termo e em prazo. Termo é a fixação de tempo pela referência a certa data: - estipula-se, por exemplo, que uma dívida se vence em determinado dia. Prazo é a fixação de tempo com referência a uma série de momentos temporais (anos, meses ou anos): - estipula-se, por exemplo, que uma dívida se vencerá no prazo de um ano.), aplicando-se a prazos relevantes para a prática de actos.

A razão de ser do artigo 297.º, ao ordenar a predita transferência de prazos, concretiza-se em que, se há prazos que não têm que ser praticados em juízo, como normalmente acontece relativamente aos negócios jurídicos, outros têm efectivamente de ser praticados nos tribunais, como é o caso dos prazos judiciais, tendo o legislador resolvido equipará-los para tal efeito.

É que, enquanto os prazos processuais se suspendem nas férias judiciais (excepto se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes) e o seu termo se transfere para o primeiro dia útil seguinte se terminarem em dia em que os tribunais estejam encerrados - artigo 144.º, n.º 1 e 2 do Código de Processo Civil -, os prazos substantivos, normalmente mais longos, não sofrem tal suspensão nas férias, feriados ou fins de semana. Todavia, nos preditos termos do artigo 279.º, o termo do seu prazo, ocorrendo num destes dias, transfere-se para o primeiro dia útil. Caso contrário, o interessado teria menos prazo do que o concedido por lei para praticar o acto.

Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de Março de 1991, processo n.º 002785.

Ora, o instituto da prescrição visa sancionar a negligência do titular do direito: não tendo sido exercido, o direito extingue-se decorrido este prazo – que, atenta a sua finalidade, se pode suspender e/ou interromper.

Pelo que, apesar de constituir uma garantia do devedor – decorrido o prazo prescricional, o devedor pode opor-se ao exercício do direito, não por este ser impossível mas por tal exercício já não ser razoável -, o termo do prazo é, nos preditos termos, mais relevante para o titular do direito.

E, assim sendo, o artigo 279.º, alínea e), primeira parte, do CC, é aplicável ao prazo de prescrição, mas já não sempre a segunda: é que o termo do prazo que termine nas férias judiciais apenas se transfere para o primeiro dia útil “se o acto (...) tiver que ser praticado em juízo”.

Ora, o prazo de prescrição não carece de qualquer acto praticado em juízo para decorrer. A sua interrupção é que pode operar-se por acto praticado em juízo.

Trata-se, pois, de realidades jurídicas distintas, mas articuladas: o prazo substantivo de prescrição obedece às regras do artigo 279.º do CC e o prazo processual da citação é disciplinado, não por esta norma, mas pelas dos artigos 143.º e 144.º do CPC, sendo que, nos termos do n.º 2 daquele primeiro inciso normativo, as citações podem ser efectuadas durante o período das férias judiciais.

Isto é, a citação realizada durante as férias judiciais interrompe o prazo de prescrição que esteja a decorrer, pelo que não é necessário que tal prazo se transfira para o primeiro dia útil após as férias, uma vez que o titular do direito pode, neste período, interromper a prescrição.

Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 24 de Janeiro de 2007, processo n.º 06S3757.

Sucede, portanto, que, como ficou dito, o termo do prazo prescricional de 5 anos, previsto no artigo 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, se verificou no dia 4 de Fevereiro de 2006, um sábado.

Todavia, a dita alínea e) apenas prevê a transferência dos prazos que terminem ao domingo, dia feriado e nas férias judiciais (neste último caso, só se o acto tiver que ser praticado em juízo, nos preditos termos).

Contudo, a solução é a mesma.

Em 1966, ano em que foi aprovado o Código Civil, as secretarias judiciais estavam abertas aos sábados, situação que só foi alterada em 1980, com o artigo 3.º da Lei n.º 35/80, de 29 de Julho, que reestruturou as secretarias judiciais.

Aliás, note-se que o artigo 144.º, n.º 2, do CPC, a que se fez referência, por ter sido alterado em 1985, já equipara os sábados aos domingos e dias feriado.

Sendo que, mesmo antes de 1980, se entendia que os prazos que findassem aos sábados, transferiam o seu termo para o dia útil seguinte – cfr. o assento de 16 de Março de 1981, in Boletim, n.º 295, p. 115, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 9 de Junho de 1988 – processo n.º 1893 e Vaz Serra, Revista de Legislação e Jurisprudência, 105, p. 345.

Ou seja, o último dia do prazo de prescrição de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000 foi 6 de Fevereiro de 2006, segunda-feira, dia em que a recorrente foi citada.

Importa, pois, verificar se ocorreu algum facto interruptivo ou suspensivo da prescrição, sendo certo que nos autos estão em análise contribuições para a segurança social relativas aos meses de Abril de 1998 a Setembro de 2002 e só o artigo 63.º daquele último diploma legal veio regular, pela primeira vez, esta matéria no âmbito das contribuições ora em crise.

E, assim sendo, as disposições relevantes, de acordo com a data em que ocorreu o facto tributário, são, sucessivamente, o artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o artigo 49.º da Lei Geral Tributária ou o artigo 63.º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, uma vez que apenas as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, valendo as de natureza substantiva apenas para os factos posteriores à entrada em vigor destes diplomas.

Todavia, no caso dos autos, atento o disposto no artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, a todas as dívidas é aplicável este último diploma, pois que se trata de lei que estabelece um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior, não faltando, segundo a lei antiga, menos tempo para o prazo prescricional se completar. Na verdade, mesmo relativamente à dívida mais antiga, de Abril de 1998, e mesmo não

tomando em linha de conta a instauração da execução, que, se anterior à LGT, interrompia a prescrição, isto é, considerando o prazo de 8 anos desta lei, faltavam, em 4 de Fevereiro de 2001, mais de 5 anos para o prazo de prescrição se completar, pelo que é este o prazo aplicável.

Ora, a Lei n.º 17/2000 entrou em vigor, como se disse, em 4 de Fevereiro de 2001, sendo pois aplicáveis os ditos artigos 49.º, n.º1, e 63.º, n.º3, que estatuem que a citação interrompe a prescrição.

E tendo a citação da execução interrompido a prescrição no último dia do prazo, todo o tempo decorrido entre 4 de Fevereiro de 2001 e 6 de Fevereiro de 2006 ficou inutilizado, começando nesta data a correr novo prazo prescricional de 5 anos – artigo 326º, n.º1, do Código Civil – que não se encontra decorrido.

Pelo que não se encontram prescritas as dívidas em causa.

E, então, havemos de convir que a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001 e veio diminuir o prazo de prescrição das dívidas à segurança social de dez para cinco anos.

Terminando o prazo prescricional a um sábado, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, nos termos do artigo 279.º, alínea e), do Código Civil.

Se o prazo de prescrição for interrompido pela instauração, ou citação, na execução fiscal, fica inutilizado todo o tempo decorrido até esse momento, começando nesta data a correr novo prazo prescricional de 5 anos – artigo 326º, n.º 1, do Código Civil -, sempre salvo o caso da cessação do respectivo efeito interruptivo.

Cf. tudo o que acaba de ser dito (com as alterações necessárias às diferentes datas das contribuições em causa) no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5-7-2007, proferido no recurso n.º 359/09, que aqui, *data venia*, se reproduziu a bem dizer textualmente.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 17 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Autoliquidação. Fundamento exclusivo em matéria de direito. Prazo. IVA. Ofertas de pequeno valor. Circular 19/89.*

### Sumário:

- I — *Quando o fundamento da impugnação for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária aplica-se, por força do n.º 3 do artigo 131.º CPPT, o prazo previsto no artigo 102.º CPPT e não o do n.º 2 daquele preceito.*
- II — *As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor; em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*
- III — *É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.*

Processo n.º: 563/07-30.

Recorrente: VPC – Portugal, Vendas por Correspondência, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau (por vencimento).

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

I - VPC – Portugal, Vendas por Correspondência, Lda., com sede em Lisboa, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por

si deduzida do acto de indeferimento da reclamação graciosa das autoliquidações de IVA dos meses Junho, Julho, Agosto e Setembro de 2002, no montante global de € 150.180,21, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

### 1. A Questão Prévia

I. A Doutra Sentença recorrida veio, no que diz respeito ao indeferimento tácito das reclamações graciosas relativas a IVA de Junho, Julho e Agosto de 2002, considerar a impugnação judicial intempestiva;

II. Por considerar aplicável a essas reclamações graciosas o regime previsto no art.º 131.º, números 1 e 2 do CPPT;

III. Na verdade, ao caso vertente é aplicável o regime previsto no n.º 3 do art.º 131.º do CPPT, pelo que se verifica, aqui, um erro de julgamento de direito por parte da Doutra Sentença recorrida;

IV. O n.º 1 do art.º 131.º aplica-se “**Em caso de erro na autoliquidação**”, enquanto o n.º 3 “*quando o seu [da impugnação judicial] fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária*”.

V. A ora Recorrente não praticou qualquer erro na sua autoliquidação, pelo contrário, como resulta da matéria de facto dada como provada pela Doutra Sentença recorrida, a ora Recorrente auto-liquidou IVA em cumprimento da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, para evitar procedimentos inspectivos;

VI. Pelo que as reclamações graciosas não foram apresentadas por “*erro na autoliquidação*”, não lhe sendo aplicável o prazo para apresentação de impugnação judicial previsto no n.º 2 do art.º 131.º do CPPT;

VII. Citando a própria Doutra Sentença recorrida: “*Está, pois, em causa nos presentes autos a questão de saber da legalidade do estabelecimento por parte da Administração Fiscal de tal critério administrativo, consubstanciado na já citada Circular n.º 19/89, de 18-12.*”;

VIII. Razão pela qual inexistente qualquer matéria de facto que constitua objecto de discussão nos presentes autos, limitando-se o objecto a consistir na discussão da legalidade de uma Circular, em cumprimento da qual a Recorrente efectuou as autoliquidações impugnadas;

IX. Termos em que, as reclamações graciosas apresentadas pela Recorrente são enquadráveis no disposto no art.º 131.º, n.º 3 do CPPT, i.e., **fundamento exclusivo de matéria de direito e autoliquidação efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária**;

X. Sendo, assim, aplicável o prazo de apresentação de impugnação judicial de 90 dias previsto no n.º 1 do art.º 102.º do CPPT;

XI. A impugnação judicial foi apresentada pela ora Recorrente em 27 de Maio de 2003, por fax e por correio registado, pelo que a Doutra Sentença recorrida incorre em erro de julgamento de direito, ao não aplicar o disposto no art.º 103.º, n.º 6 do CPPT;

XII. Tal divergência não é, na esteira da Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, matéria que afecte a sua competência;

XIII. Tendo se formado a presunção de indeferimento tácito das reclamações graciosas relativas ao IVA dos períodos de Junho, Julho e Agosto de 2002, respectivamente, em 26 de Fevereiro de 2003, 17 de Março de 2003 e 16 de Abril de 2003, verifica-se que, tendo a impugnação judicial sido apresentada, por fax e correio registado, em 27 de Maio de 2003, o prazo de 90 dias apenas veio a terminar, respectivamente, em 27 de Maio de 2003, 16 de Junho de 2003 (já que 15 de Junho de 2003 foi Domingo) e 15 de Julho de 2003.

XIV. Razão pela qual a impugnação judicial é tempestiva também quanto ao IVA dos períodos de Junho, Julho e Agosto de 2002;

### 2. A Completa Ausência de Fundamento de Direito e respectivo Erro na determinação das Normas Jurídicas aplicáveis

XV. A Doutra Sentença recorrida refere que “*segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCP*” (sublinhado nosso).

XVI. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;

XVII. De resto, em Acórdão proferido pela 2.ª Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo refere-se expressamente “*que a «lei do POC», tal como é invocada na sentença, nada adianta relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA...*”;

XVIII. Razão pela qual a Doutra Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Doutra Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;

XIX. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Doutra Sentença recorrida é **nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 668º do CPC**;

XX. Inexistindo, na “*lei do POC*”, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “*serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCP*”;



### 3. A Omissão de Pronúncia quanto à Inconstitucionalidade por Violação do Princípio da Legalidade e a indicação das Normas Jurídicas que deveriam ter sido aplicadas

XXI. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência prevista na alínea f) *in fine*, do n.º 3, do art.º 30 do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º 1, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação dos poderes;

XXII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;

XXIII. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;

XXIV. Isto porque “*a lei do POC*” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;

XXV. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;

XXVI. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;

XXVII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

XXVIII. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;

XXIX. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é **nula, nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;**

XXX. Mas mais, **deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art.º 8.º, n.º 2 da LGT,**

XXXI. Ao invés, de pura e simplesmente, **violar o disposto nestas normas e no art.º 112.º, n.º 6 da CRP;**

### 4. A Oposição entre os Fundamentos da Sentença Recorrida e a respectiva Decisão e a incorrecta aplicação do Princípio da Igualdade

XXXII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “*a Administração fiscal não põe em causa a conformidade das afeitas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais afeitas sejam de pequeno valor*”;

XXXIII. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*.

XXXIV. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “*A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5% do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela circular n.º 19/89, de 18-12.*”

XXXV. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXXVI. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXXVII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXXVIII. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art.º 3º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXXIX. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XL. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XLI. E, **nos termos do art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;**

XLII. A formulação legal usada pelo Código do IVA – “*usos comerciais*” – pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XLIII. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XLIV. **Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no art.º 13.º da CRP;**

### 5. Pela revogação da Sentença Recorrida

XLV. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas respectivos clientes com fundamento exclusivo na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas foi considerado (até pela própria Circular) como estando em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XLVI. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente;

XLVII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XLVIII. O Código do IVA, no seu art.º 3º, n.º 3, alínea f) *in fine*, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XLIX. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

L. O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente;

LI. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

LII. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

LIII. A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.

LIV. Nem pode conformar-se com a liquidação de imposto única e exclusivamente com fundamento no conteúdo de uma Circular que pretende aplicar um limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior, que consubstancia uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.

LV. Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VI.ª Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime jurídico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.

LVI. A Circular 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;

LVII. Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT;

LVIII. E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP;

LIX. Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,

LX. E pela anulação das liquidações impugnadas;

LXI. Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios *supra* descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art.º 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP; e,

LXII. Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “*lei do POC*”;

LXIII. A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,

LXIV. E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação.

LXV. Tal como veio a ser decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo em casos em tudo idênticos ao dos autos.

Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douro suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:

a) Revogando a Douta Sentença recorrida;

b) Declarando a ilegalidade das liquidações impugnadas;

c) Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tais liquidações, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art.º 61.º do CPPT; e,

d) Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art.º 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “*o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante*”.

Assim decidindo farão Vossas Excelências, Venerandos Juizes Conselheiros, JUSTIÇA!»

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II – Mostra-se fixada a seguinte factualidade:**

A) A impugnante faz parte do grupo empresarial *Trois Suisses International* e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal;

B) No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que, numa primeira fase, deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes;

C) A impugnante foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1995 a 2000, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular 19/89, de 18/12, ou seja, 5 % do volume de negócios do ano anterior, as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA;

D) A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5% do volume de negócios do ano anterior, que, no mês de Setembro de 2002, em causa nos presentes autos, se computou no montante de € 19.209,06.

E) A impugnante deduziu, em 13/11/02, reclamação graciosa, ao abrigo do artigo 131.º do CPPT, da autoliquidação identificada em D), sobre a qual não foi proferida qualquer decisão expressa.

F) A petição inicial da presente impugnação judicial deu entrada na Secretaria Central do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa em 28-5-2003.

**III – 1.-** Tendo a ora recorrente impugnado judicialmente os actos de indeferimento das reclamações graciosas das autoliquidações de IVA dos meses de Junho, Julho, Agosto e Setembro de 2002, o Mmo. Juiz “a quo” julgou a impugnação intempestiva no que diz respeito ao indeferimento tácito das reclamações graciosas relativas ao IVA dos meses de Junho, Julho e Agosto de 2002, por considerar que a mesma foi apresentada para além do prazo de 30 dias previsto no n.º 2 do artigo 131.º CPPT, e improcedente quanto ao indeferimento da reclamação graciosa relativa ao IVA do mês de Setembro de 2002, por entender que a Circular 19/89, em obediência à qual a recorrente procedeu à autoliquidação do imposto em causa, não é ilegal.

Começando por apreciar a questão da intempestividade da impugnação, vejamos, então.

O Mmo. Juiz “a quo” julgou a impugnação judicial intempestiva no que diz respeito ao indeferimento tácito das reclamações graciosas relativas ao IVA dos meses de Junho, Julho e Agosto de 2002 por considerar aqui aplicável o regime previsto nos números 1 e 2 do artigo 131.º CPPT.

Com efeito, depois de se estabelecer no n.º 1 do citado preceito que em caso de erro na autoliquidação a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, acrescenta o n.º 2 do mesmo artigo que, em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou da formação da presunção do indeferimento tácito, sendo que, nos termos conjugados dos artigos 106.º CPPT e 57.º da LGT, o mesmo ocorre após o termo do prazo legal de decisão pelo órgão competente, ou seja, seis meses.

Ora, atendendo a que os indeferimentos tácitos das reclamações em causa terão ocorrido em 26/2/03, 17/3/03 e 16/4/03 (face à data em estas foram apresentadas – v. fls. 39, 96 e 153 dos autos), o prazo de 30 dias previsto no n.º 2 do artigo 131.º CPPT já se havia esgotado quando a impugnação judicial foi apresentada em 28/5/03, pelo que esta seria assim manifestamente intempestiva.

Todavia, como alega a recorrente e bem refere o Exmo. PGA junto deste Tribunal, no caso em apreço, é aplicável o n.º 3 do artigo 131.º CPPT, o qual dispõe que quando o fundamento da impugnação for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária o prazo da sua apresentação é o previsto no artigo 102.º CPPT (90 dias) e não o do n.º 2 do artigo 131.º CPPT (30 dias).

Analizadas as reclamações graciosas relativas às autoliquidações do IVA dos meses de Junho, Julho e Agosto (como também Setembro) de 2002, não restam dúvidas que o seu fundamento é exclusivamente de direito – a ilegalidade da Circular 19/89 – tendo as autoliquidações em causa sido feitas, sob protesto, em obediência àquela circular.

Daí que se aplique, por isso, ao caso o prazo previsto no artigo 102.º CPPT.

A ora recorrente, todavia, conclui (conclusão XI) que «A impugnação judicial foi apresentada pela ora Recorrente em 27 de Maio de 2003, por fax e por correio registado, pelo que a Doutra Sentença recorrida incorre em erro de julgamento de direito, ao não aplicar o disposto no art.º 103.º, n.º 6 do CPPT».

Acontece, no entanto, que esta factualidade – perfeitamente inferível de uma indagação oficiosa, que é legalmente devida, do meio utilizado na introdução da petição inicial em juízo (em especial o registo do Correio) – revela-se no caso absolutamente necessária à determinação segura da tempestividade, ou não, da impugnação judicial quanto ao IVA do mês de Junho de 2002.

Pelo que, por falta de base de matéria de facto em que suporte o seu juízo de direito, o Supremo Tribunal Administrativo, não pode decidir sobre esta concreta questão de saber se é tempestiva, ou não, a impugnação judicial do IVA do mês de Junho de 2002 – impondo-se, por tal sinal, que a decisão da matéria de facto do Tribunal recorrido deva ser ampliada, nos termos do n.º 3 do artigo 729.º do Código de Processo Civil, em ordem a constituir a base suficiente para a correcta decisão de direito.

**2.-** Passando, agora, a apreciar os restantes fundamentos do recurso, vemos que a recorrente começa por invocar a nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão, alegando que a norma que a sentença recorrida afirma existir no POC não existe nem nunca existiu.

Nos termos do artigo 125.º CPPT, a falta de especificação dos fundamentos de direito da decisão constitui, de facto, causa de nulidade da sentença, mas se esta indica norma legal que não existe, como afirma a recorrente, então, já não estaremos perante falta de fundamentação mas sim perante erro de julgamento de direito.

Por outro lado, a fundamentação de direito pode consistir na mera indicação dos princípios jurídicos ou doutrina jurídica em que se baseia, como refere Jorge de Sousa, in CPPT anotado, 4.ª edição, pág. 564.

E a sentença recorrida nesse aspecto mostra-se devidamente fundamentada, fazendo referência às normas constantes do POC e aos princípios nele consagrados ainda que não refira nenhuma das suas normas em concreto.

Improcede, desta forma, a arguida nulidade.

**3.-** Invoca, também, a recorrente a omissão de pronúncia quanto à inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade e a indicação das normas jurídicas que deveriam ter sido aplicadas.

Alega a recorrente, a esse respeito, que tendo suscitado a questão da inconstitucionalidade da circular 19/89 por violação do disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 da CRP, a sentença recorrida não se pronunciou sobre a mesma.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, a sentença recorrida pronunciou-se expressamente sobre esta questão, perfilhando jurisprudência que transcreve em parte, tendo concluído pela não verificação da alegada inconstitucionalidade, ainda que por remissão para um acórdão do TCAS.

Não se verifica, assim, a arguida nulidade.

**4.-** Alega ainda a recorrente haver oposição entre os fundamentos da sentença recorrida e a respectiva decisão e a incorrecta aplicação do princípio da igualdade.

Quanto à alegada oposição entre os fundamentos da sentença e a respectiva decisão, diz a recorrente não ser possível afirmar simultaneamente que os critérios do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do CIVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta, sendo incompatível a manutenção da liquidação impugnada com a verificação de todos os critérios legais, pelo que outra decisão não poderia ter sido tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à recorrente bem como a legalidade da sua conduta.

Mas não se vislumbra a alegada contradição.

A sentença recorrida considera ser possível e adequado que a AF acresça aos critérios legais de pequeno valor e em conformidade com os usos legais o critério administrativo do limite máximo das ofertas segundo parâmetros de razoabilidade, visando com isso efectivar o princípio da tributação do rendimento real.

A recorrente contesta a legalidade desta imposição administrativa e, a ter razão, poderá a sentença ter ocorrido em erro de julgamento mas não em contradição entre os seus fundamentos e a decisão a que chegou.

Quanto à aplicação incorrecta do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, entende a recorrente que a AF ao definir um valor unitário para as ofertas e fixar um limite em função do volume de negócios desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador ao consagrar, através dos usos comerciais, o princípio da igualdade ao permitir que sectores diferentes fossem tratados de maneira diferente pois, em consequência, dessa fixação a AF passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade.

Esta questão prende-se, como se vê, com a legalidade da circular pela qual a AF fixou o referido limite pelo que dela trataremos mais à frente.

**5.-** Invoca, por último, a recorrente a omissão de pronúncia quanto ao reenvio prejudicial.

Mas também aqui não assiste razão à recorrente.

Com efeito, nos termos do artigo 234.º do Tratado CE, os tribunais nacionais apenas estão obrigados a reenviar ao TJCE as questões de interpretação de direito comunitárias quando as suas decisões não sejam já susceptíveis de recurso judicial no direito interno.

Assim, não estando o tribunal recorrido sujeito à obrigação de reenvio, é evidente que não se verifica a arguida nulidade.

6.- Ainda que não se verifiquem os imputados vícios à sentença recorrida, entende a recorrente que ela deverá ser revogada na medida em que considerou ser de manter uma liquidação de IVA que se mostra completamente ilegal porque alicerçada numa circular que é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de directiva comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes, e inconstitucional, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade.

Vejam os artigos 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA que as transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

Este conceito indeterminado de ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, não se mostra preenchido na lei pelo que se impõe à Administração naturalmente que o preencha.

É evidente que tal conceito não é rígido e não pode aplicar-se uniformemente a todos os sectores económicos.

O legislador terá querido, pois, que o valor de tais ofertas fosse determinado não em função de um valor objectivo mas sim tendo em atenção, relativamente a cada tipo de actividade comercial, a prática corrente em matéria de ofertas.

“O que vale por dizer, como se afirma no acórdão deste Tribunal de 11/4/07, proferido no recurso 35/07, a propósito dum caso idêntico, que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.”

Ora, foi isso que, no caso em apreço, a Administração Fiscal fez quando através da Circular 19/89, de 18/12, a pretexto de conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, fixou que tal valor não poderia ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 e em termos globais o valor anual não poderia exceder 5% (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

Tanto assim que, como se aponta na sentença recorrida e a recorrente sublinha, a AF apesar de não pôr em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais nem que, consideradas individualmente, sejam de pequeno valor, não obstante as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, apenas por não respeitarem o critério fixado na citada circular.

Critério esse que não tem qualquer suporte no texto daquela alínea f) nem em qualquer outra disposição legal do CIVA.

A liquidação do IVA impugnada não pode, por esse motivo, manter-se, por violação de lei.

A procedência deste vício prejudica o conhecimento dos demais vícios que a recorrente lhe imputa.

7.- A recorrente formulou na petição inicial pedido de indemnização de todos os prejuízos sofridos.

De acordo com o disposto no artigo 43.º da LGT, em caso de anulação judicial do acto de liquidação são devidos juros indemnizatórios quando se apure que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, considerando-se haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, o IVA em causa foi autoliquidado, tendo a liquidação sido efectuada de acordo com a orientação constante da Circular 19/89, ou seja, a liquidação foi feita pelo contribuinte de acordo com os elementos que ele mesmo declarou, acatando a orientação da AF expressa naquela circular, o que se enquadra na previsão do n.º 2 do artigo 43.º da LGT.

Por isso, haverá lugar ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos por lei, contados sobre o montante liquidado desde o momento do pagamento indevido até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, anulando-se a sentença recorrida, para ampliação da decisão de facto e aplicação do direito de harmonia com o que se aponta acima em III.1. *in fine*, em relação à liquidação de IVA do mês de Junho de 2002; e revogando-a no restante; e, em consequência,

julgar procedente a impugnação judicial quanto às liquidações relativas ao IVA dos meses de Julho, Agosto e Setembro de 2002, ordenando a sua anulação, e condenar a Fazenda Pública no pagamento à impugnante dos juros indemnizatórios devidos desde o pagamento desse imposto até à data da emissão da correspondente nota de crédito.

Custas pela Fazenda Pública, apenas na 1.ª instância.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Jorge Lino* (Vencido como Relator, pelas razões da Declaração em anexo).

Recurso n.º 563/07

Jorge Lino Alves de Sousa (**relator vencido**)

Vencido quanto à questão principal [a da (i)legalidade da circular da DGCI].

A recorrente, na alegação do presente recurso, diz nomeadamente que o preço das ofertas da recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela.

A sentença recorrida, sem qualquer justificação, afirma que a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor.

Mas não faz julgamento da matéria de facto alegada no presente recurso, mormente nada assenta acerca de *quais os usos comerciais respeitantes ao caso concreto*; nada assenta quanto ao *montante das “ofertas” efectuadas*; como nada assenta no que respeita ao demais circunstancialismo justificativo mormente do *montante unitário e total das “ofertas” efectuadas*.

E, sem esse necessário julgamento de facto – em vista da verificação em concreto da qualidade de «*ofertas de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais*», conceito imposto no artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do Código do IVA – é prematuro, salvo o devido respeito, julgar ilegal a liquidação impugnada com base na ilegalidade da orientação administrativa que, muito legitimamente, procura interpretar a lei aplicável ao caso (expressando o entendimento de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior).

Segundo me parece, há necessidade de julgamento da matéria de facto alegada no recurso.

Digo, assim, do meu entendimento de que o Supremo Tribunal Administrativo é absolutamente incompetente para conhecer do objecto do presente recurso – conforme, aliás, foi decidido, por unanimidade, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-12-2006, proferido no recurso n.º 768/06 (respeitante ao mesmo assunto e à mesma ora recorrente).

## Acórdão de 17 Outubro de 2007.

### Assunto:

*Prescrição da obrigação tributária. Regime. Sucessão de leis no tempo. Reclamação.*

### Sumário:

- I — A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei Geral Tributária resolve-se pela aplicação da regra do artigo 12º do Código Civil, dispondo a Lei Geral Tributária para o futuro, e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência.*
- II — À extensão do prazo há ainda que aplicar, por expressa determinação do n.º 1 do artigo 5º do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, a regra do artigo 297º n.º 1 do Código Civil.*

Processo n.º 656/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Grupo Desportivo de Direito.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença de 27 de Outubro de 2006 do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou extinta a instância, por inutilidade da lide, resultante da prescrição, na impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o valor acres-

centado (IVA) relativo ao ano de 1992 deduzida pelo **GRUPO DESPORTIVO DE DIREITO**, com sede em Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

#### «I

Pelo elenco de fundamentos acima descritos, a suspensão do processo de execução terá que ser acompanhada pela suspensão do prazo de prescrição.

#### II

O prazo para o credor da dívida tributária exigir esse crédito deve estar ligado à possibilidade de o mesmo o poder efectivamente exigir, pois só assim se dará cumprimento aos princípios da segurança jurídica, justiça, equidade e igualdade das partes, assegurando um desejável equilíbrio de interesses e direitos.

#### III

Nesse domínio, importa realçar e reforçar a função social que é desempenhada pela Administração Tributária, função essa que é estritamente acolhida pelo princípio da legalidade, consagrada na CRP, nos códigos tributários e demais legislação subsidiária.

#### IV

É que, presumindo-se que o legislador pretendeu consagrar as soluções mais acertadas (cf. n.º 3 do art.º 9 do CC), não nos parece que naquele diploma legal se tivesse pretendido que o prazo de prescrição pudesse decorrer ou até que a prescrição pudesse ocorrer quando a entidade credora esteja legalmente impossibilitada de fazer valer o seu direito à exigência do seu crédito.

#### V

Neste pendor, representando a prescrição uma sanção à negligência do titular do crédito, sanção essa que o impossibilita de exigir judicialmente a prestação, não haja razão para penalizar o credor, por todo um conjunto de situações inerentes ao funcionamento das Instituições ou até mesmo por inércia ou negligência destas, se ainda dentro do prazo de prescrição aquele veio exigir o seu crédito.

#### VI

Por fim, não nos parece que pelo facto de no CPT não existir uma norma semelhante ao preceituado no n.º 3 do art.º 49 da LGT, ponha em causa este entendimento, na medida em que esta norma tem claramente um carácter interpretativo, já que é requisito da contagem do prazo de prescrição a exigibilidade da dívida, que se suspende nas circunstâncias ali descritas.

#### VII

Daqui resulta claro que se a garantia suspende o processo de execução fiscal, suspende também a contagem do prazo de prescrição, pelo que este deve ser contado até à decisão do pleito como prevê o n.º 1 do art.º 53 do LGT, por maioria de razão introduzido na lei fiscal, cuja omissão resultava em prejuízo grave para o Estado.

#### VIII

Com o devido respeito, somos da opinião que a douda sentença não deu o correcto entendimento das citadas normas bem como não observou todos os elementos susceptíveis de influenciar a contagem do referido prazo de prescrição.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser revogada e substituída por acórdão que declare a impugnação improcedente (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, sufragando «a fundamentação da decisão impugnada sustentando a prescrição da obrigação tributária», é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm. Adjuntos.

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

«1.

Em 28/4/98 foi deduzida a presente impugnação judicial na repartição de finanças do 13º bairro fiscal contra as liquidações adicionais de IVA de 1992.

2.

Em 1/10/98 foi lavrado o parecer de fls. 40 a 43, nos termos do art 129º do CPT.

3.

Em 11/2/1999 foi junto o relatório elaborado pelos serviços de inspecção tributária (fls. 48 e segs.).

4.

Em 24/11/2000 foi o processo recebido no então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

5.

Em 3/2/1998 foi instaurado o processo executivo n.º 3271-98/100819.6 para cobrança das dívidas impugnadas.

6.

Em 13/4/99 foi entregue ao funcionário um mandado de penhora (fls. 8 da execução).

7.

Em 15/5/2000 foi efectuado o auto de penhora de fls. 10 da execução.

8.

O processo executivo ficou suspenso, nos termos do artº 255º do CPT por a penhora garantir a dívida exequenda e acrescido (fls. 32 da execução fiscal)».

3.1. Insurge-se a recorrente contra a decisão judicial que constatou verificar-se a prescrição da dívida resultante do acto de liquidação impugnado.

Em resumo, argumenta que não parece que «se tivesse pretendido que o prazo de prescrição pudesse decorrer ou até que a prescrição pudesse ocorrer quando a entidade credora esteja legalmente impossibilitada de fazer valer o seu direito à exigência do seu crédito»; assim, «se a garantia suspende o processo de execução fiscal, suspende também a contagem do prazo de prescrição, pelo que este deve ser contado até à decisão do pleito como prevê o n.º 1 do art.º 53 da LGT». Para a Fazenda Pública, o artigo 49º n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT) tem carácter interpretativo, o que explica a inexistência de norma semelhante no Código de Processo Tributário (CPT).

3.2. Importa, antes de mais, estabelecer qual o quadro normativo aplicável, tendo em atenção que, no caso, o facto tributário ocorreu em 1992, tendo a correspondente execução fiscal sido instaurada em 3 de Fevereiro de 1998, a que se seguiu, em 28 de Abril seguinte, a dedução da impugnação judicial.

Vigorava então o CPT, cujo artigo 34º dispunha que o prazo de prescrição se conta desde o início do ano seguinte ao da ocorrência do facto tributário (nº 2), é de 10 anos (nº 1), e se interrompe com a impugnação e a instauração da execução, cessando o efeito interruptivo se o processo estiver parado por mais de 1 ano por facto não imputável ao contribuinte, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação (nº 3).

Em 1 de Janeiro de 1999 foi revogado o artigo 34º do CPT pelo artigo 2º do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, e, por força dos seus artigos 1º e 6º, entrou em vigor a LGT.

Este diploma, de acordo com as regras gerais de aplicação da lei no tempo (cfr. o artigo 12º do Código Civil), «só dispõe para o futuro», por ele se regendo os efeitos dos factos novos, ocorridos na sua vigência.

Deste modo, a disciplina as considerar, no que respeita à prescrição, passou a ser, a partir de 1 de Janeiro de 1999, a da LGT. Havendo, ainda, que atender, no que toca à extensão do prazo, ao disposto no artigo 297º n.º 1 do Código Civil, expressamente mandado aplicar pelo artigo 5º n.º 1 do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

3.3. Atendendo à data do facto tributário e à disciplina do CPT, então vigente, o prazo prescricional teve início em 1 de Janeiro de 1993 e correu sem detenção até 3 de Fevereiro de 1998, data em que, de acordo com a matéria de facto fixada, ocorreu o primeiro facto a que o artigo 34º do CPT atribui efeito interruptivo, a saber, a instauração da execução.



A dedução da impugnação judicial, que se sucedeu em 28 de Abril de 1998, é, também dotada de eficácia interruptiva pelo n.º 3 do artigo 34º do CPT. Mas essa eficácia não chegou a operar, por o prazo já então estar interrompido, por força da anterior instauração da execução.

Assim, e, de acordo com o cômputo efectuado pela sentença recorrida, entre o início do prazo prescricional e a sua interrupção passaram 5 anos, 1 mês e 2 dias.

A paragem da execução entre 13 de Abril de 1999 e 15 de Maio de 2000, portanto, por mais de 1 ano, ocorreu já na vigência da LGT, cujo artigo 49º, inicialmente, lhe não atribuía relevância, pois «a paragem do processo» aludida no n.º 2 não se refere senão aos processos enumerados no n.º 1: «a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação». Só a partir da lei n.º 100/99, de 26 de Julho, que incluiu no n.º 1 do artigo 49º da LGT «a citação» a paragem do processo de execução tem os efeitos do n.º 2. Mas, por força das regras de aplicação da lei no tempo (artigo 12º do Código Civil), à paragem do processo por mais de um ano, que, sendo um facto duradouro, perdurou até 14 de Abril de 2000, já se aplica a redacção de 1999 daquele artigo 49º. [Este artigo 49º foi em parte revogado e em parte alterado pelos artigos 89º, 90º e 91º da lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, sem reflexos no presente caso].

E, deste modo, em 14 de Abril de 2000 cessou o efeito interruptivo resultante da instauração da execução e da disposição do artigo 34º n.º 3 do CPT. Ao tempo desde então passado há que somar os 5 anos, 1 mês e 2 dias, que mediaram entre o início da contagem e o momento da interrupção, em obediência ao artigo 49º n.º 2 da LGT (que, aliás, se não afasta do que dispunha o artigo 34º n.º 3 do CPT).

O que significa que, em 15 de Maio de 2000, quando teve lugar a penhora, estavam passados 6 anos, 2 meses e 2 dias.

Em 15 de Maio de 2000 a execução ficou suspensa, por força da impugnação judicial associada à penhora que garantiu a totalidade da dívida exequenda e do acrescido, nos termos do disposto no artigo 52º n.º 1 da LGT e 169º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Suspensão esta que implica a suspensão do prazo de prescrição, *ex vi* artigo 49º n.º 3 da LGT.

Portanto, o prazo de prescrição, que voltara a correr em 14 de Abril de 2000, suspendeu-se em 15 de Maio seguinte.

Não estavam, então, decorrido os 10 anos fixados pelo artigo 34º n.º 1 do CPT.

3.4. Mas há que ver se o prazo que interessa é o do artigo 34º n.º 1 do CPT, se o do artigo 48º n.º 1 da LGT.

Para isso há que atentar em que o novo prazo, da LGT, sendo mais curto do que o do CPT (8 contra 10 anos), será o aplicável, mesmo considerando que se trata de prazo já em curso antes da vigência daquela lei. É o que resulta do artigo 297º n.º 1 do Código Civil.

Só não é assim, isto é, só se aplica o prazo do revogado CPT se, segundo ele, faltar «menos tempo para o prazo se completar».

Importa, por isso, ver se em 1 de Janeiro de 1999 faltava menos para se completar o prazo de prescrição de 10 anos do artigo 34º n.º 1 do CPT do que os 8 do novo prazo ao artigo 48º n.º 1 da LGT.

Ora, em 1 de Janeiro de 1999, a aplicar-se a lei antiga, faltavam menos do que 8 anos para se esgotar o prazo de 10 anos do CPT.

Assim sendo, é de aplicar o prazo do CPT, com os resultados que se viram: não se verifica a prescrição da dívida liquidada, ao contrário do que decidiu a sentença recorrida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, determinando a sua substituição por outra que não seja de declaração da extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, em resultado da prescrição.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Outubro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (com a declaração que segue) (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

Voto a decisão mas nem toda a sua fundamentação, pois entendo aplicável o prazo de prescrição da LGT, e não o do CPT. O «tempo para o prazo se completar» à luz da lei antiga, a que se refere o artigo 279º n.º 1 do Código Civil, deve ser computado em concreto, e não em abstracto. Ora, à data atendível – 1 de Janeiro de 1999 - o prazo de prescrição achava-se interrompido, por força da instauração da execução, sendo certo que tal efeito interruptivo ainda não cessara, pela paragem, por mais de um ano, do processo, que ainda não ocorrera, nem se sabia se haveria de ocorrer. E, conseqüentemente, também se desconhecia se os 5 anos, 1 mês e 2 dias decorridos entre o início da contagem do prazo e a sua interrupção viriam ou não a ser aproveitados, pois tal aproveitamento dependia da então ignorada paragem do processo.

E, deste modo, não pode afirmar-se que, em 1 de Janeiro de 1999, faltava menos para se completar o prazo de 10 anos do CPT do que o de 8 anos da LGT, contado a partir desse momento.

O que implica que se aplique o prazo da LGT. — *Baeta de Queiroz*.

**Acórdão de 24 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Direito de audição. Aproveitamento do acto.*

**Sumário:**

- I — À face da redacção inicial do art. 60.º da LGT, exigia-se que fosse assegurado aos contribuintes o direito de audição, antes da elaboração de uma liquidação efectuada com base em correcções à matéria colectável desfavoráveis para ele, à face do teor das suas declarações.*
- II — O exercício do direito de audição devia ser assegurado pela forma prevista nesse art. 60.º, quando não fosse aplicável um regime especial.*
- III — Nas situações de preterição do direito de audição, o princípio do aproveitamento do acto apenas pode ser aplicado quando seja de afastar a possibilidade de a decisão do procedimento tributário ser influenciada pela intervenção do interessado, sendo esta a interpretação que está em sintonia com o direito à legalidade formal (para além da legalidade material) da liquidação de impostos evidenciado pelo art. 103.º, n.º 3, da CRP, ao estabelecer que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».*

Processo n.º 429/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Joaquim Silva Moreira.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOAQUIM SILVA MOREIRA impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto uma liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1996.

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou a impugnação procedente e anulou a liquidação.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

*1 – A douta sentença sob recurso julgou a acção procedente por haver entendido que a «...Autoridade recorrida não fundamentou a dispensa de audição do interessado, nem cumpriu este princípio, enferma o acto impugnado de vício de forma por preterição do disposto no art.º 60º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 da LGT, o que, gera a anulabilidade do mesmo;*

*2 – Ressalvado o devido respeito, não pode a Fazenda Pública conformar-se com o assim decidido, uma vez que;*

*3 – Conforme decorre do teor da douta sentença e do teor da petição inicial, o impugnante tomou conhecimento de todo o procedimento da Administração Fiscal, sem que em algum momento o tenha colocado em causa;*

*4 – Reconhecidas as notificações supra mencionadas e atento o facto de, a existir a audiência prévia, a mesma não conduziria a decisão diferente, sempre se poderia entender que, pela Administração fiscal não foi preterida qualquer formalidade essencial no processado, atento o princípio do aproveitamento dos actos administrativos.*

*5 – Estando as notificações efectuadas e reconhecidas pela douta sentença, ligadas ao conteúdo jurídico do acto dando conhecimento dos pressupostos do direito das liquidações impugnada, encontra-se sanada a inexistência da audição prévia, uma vez que, não ficou prejudicado o seu alcance.*

*6 – Decorre dos autos que, não foi apresentada pelo impugnante qualquer pedido de certidão nos termos do art.º 37º do C.P.P.T., pelo que, devem haver-se como devidamente fundamentados os actos notificados ao impugnante;*

*7 – Constando dos autos que o impugnante foi sucessivamente notificado de todos os actos da Administração Fiscal, impunha-se a conclusão pelo improcedimento do pedido, no seguimento da doutrina pacificamente instituída – Acórdão de 12/12/2001, proferido no Recurso n.º 26529; Acórdão de 11/12/1991, proferido no recurso n.º 11897; Acórdão de 22/03/2000, proferido no Recurso n.º 24363, todos do S.T.A., bem como, Acórdão do T.C.A. de 15/06/1999, proferido no Recurso n.º 991/98;*

8 – *Contrariamente ao decidido os actos tributários encontram-se fundamentados de forma clara e sucinta capaz de serem apreendidos pelo seu interlocutor, conforme resulta dos autos, e de acordo com o preceituado no artigo 77º da Lei Geral Tributária;*

9 – *A douda sentença incorreu em erro de julgamento por violação do princípio do aproveitamento dos actos administrativos.*

*Termos em que, se requer o provimento do presente recurso, revogando-se a douda sentença recorrida.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer nos seguintes termos:

*Objecto do recurso: No presente recurso defende a Fazenda Pública que, ao invés do decidido pelo tribunal a quo, não ocorre violação do direito de audiência prévia previsto no art. 60º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 da Lei Geral Tributária.*

*Alega para tanto que o impugnante tomou conhecimento de todo o procedimento da Administração Fiscal, mediante notificação das correcções efectuadas e da decisão proferida pelo Director de Finanças em 20.03.2001, sem que em algum momento o tenha colocado em causa.*

*E que estando tais notificações ligadas ao conteúdo jurídico do acto dando conhecimento dos pressupostos de direito das liquidações impugnadas, encontra-se sanada a inexistência da audiência prévia, uma vez que não ficou prejudicado o seu alcance.*

*Afigura-se-nos que carece de razão.*

*Com efeito a audiência do contribuinte previamente a qualquer decisão administrativa que lhe pode vir a ser parcial ou totalmente desfavorável é um direito constitucionalmente consagrado - artigo 267º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa - e traduz a materialização princípio da participação na formação das decisões que lhe digam respeito, princípio este que veio a ser explicitado e regulado nos arts. 8º do CPA e 23º e 60º da Lei Geral Tributária.*

*E assim sendo, como bem se sublinha na decisão recorrida, citando aliás jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 11.01.2006, processo 058405), «o direito que é concedido pelo n.º 5 do art. 267.º da C.R.P. e está concretizado nos arts. 100.º e seguintes do C.P.A., é um direito de participação na formação da decisão e não um direito de impugnar, administrativa ou judicialmente, decisões já elaboradas. **Trata-se, assim, de um direito cumulável com o direito de impugnação de actos lesivos, pelo que o facto de este existir não retira operando àquele vício procedimental.**»*

*Ora, no caso subjudice, resulta dos autos que os impugnantes foram notificados das correcções efectuadas já após o acto de liquidação, não tendo sido notificados para se pronunciarem sobre as alterações efectuadas.*

*Bem andou pois a decisão recorrida ao julgar verificada a arguida preterição de formalidade legal, pelo que somos de parecer que o recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.*

As partes foram notificadas deste doudo parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

*a) Com Base em fiscalização tributária efectuada ao impugnante marido, colectado em IRS pelo exercício da actividade de “Construção Civil – CAE - 45.43” foi elaborada Nota de Fundamentação das Correcções Técnicas, que aqui se dá por inteiramente reproduzido para efeitos legais, onde se refere:“(…) A Ordem de Serviço vinha acompanhada de uma “ficha de fiscalização” extraída no contribuinte em análise durante a fiscalização ao mesmo(…). Nesta fiscalização, foi detectado que o contribuinte, utilizava facturas como senão relativas a serviços prestados em regime de subcontratação, emitidas -por fornecedores “indiciados como emitentes de facturas falsas”, como forma de arranjar “custos fictícios”, para as obras construídas no desenvolvimento da sua actividade, fl. ficha de fiscalização acima citada, fl. ficha de fiscalização acima citada, indica dois subcontratos “(Daniel da Silva Costa” e “Manuel Francisco Freitas Cardoso”(…).<Procedemos a uma análise detalhada, dos registos e documentos existentes na contabilidade do contribuinte, relativos a subcontratos, durante o 2º semestre de 1996, onde detectamos os factos a seguir apresentados:*

*1.2 — Efectivamente a empresa em análise continua a ter na sua contabilidade, registados de sub contratos, valores que constam em facturas emitidas pelos dois fornecedores, atrás indicados, (...) (Para além dos fornecedores já referidos, o contribuinte tem ainda registados na sua contabilidade, na rubrica de subcontratos, valores que constam de facturas emitidas pelo fornecedor “Dário Dias Almeida”, as quais também se encontram relacionadas no anexo I, tendo o mesmo igualmente sido considerado como “emitente de facturas falsas”, em função dos factos analisados na fiscalização já citada. Acrescente-se que, o valor das facturas relacionadas no anexo I, foi considerado como custo do exercício de 1996, sendo indicado na linha 1-subcontratos, do quadro 28 do “Anexo C” da declaração de rendimentos - IRS mod 2 do mesmo ano.(...). (Relativamente ao fornecedor “Dário Dias Almeida-807 062 154 “por consulta aos terminais da (DGSI/SIT, relativamente a IRS, não consta a declaração de rendimentos modelo 2 do ano de 1994. (...).*

Quanto ao fornecedor “Manuel Francisco ‘Freitas Cardoso-814 393 950”, (...) conforme extracto informático (DGCI/SIT, relativamente ao IRS, nunca entregou qualquer declaração de rendimentos (...). (Desconhece-se o paradeiro deste contribuinte. O desconhecimento do seu paradeiro foi confirmada pela esposa do mesmo. (...)

Quanto ao fornecedor “Daniel da Silva Costa - 803 971 990”(…) conforme extracto informático da (DGCI/STI, relativamente ao IRS, não consta a declaração de rendimentos modelo 2 do ano de 1996.(…)

No decorrer da presente fiscalização, não houve a possibilidade de efectuar qualquer análise, relativamente ao levantamento dos cheques emitidos por Joaquim da Silva Moreira, para pagamento dos valores registados na rubrica de subcontratos, nomeadamente à ordem dos três fornecedores já citados, pois embora tivesse notificado o contribuinte em 11/08/97, para apresentar em 16/09/97, os cheques por ele emitidos no período de 01/07/96 a 31/12/96, até à data não o fez.

Ainda relativamente à actividade desenvolvida em 1996, embora o contribuinte tivesse sido notificado para tal, através da notificação acima citada, também não foram apresentados elementos contabilísticos, que permitissem relativamente a cada obra, discriminar os respectivos custos e facturação, como sejam orçamentos, autos de medição, distribuição do pessoal nas obras, e as facturas emitidas nem sempre referem em concreto a obra em causa. **(Por outro todo, relativamente às obras em curso em 31/12/96, no valor de 10 205 000\$00, não foi apresentada a sua “inventariação física”** — cfr. folhas 29 e ss do processo administrativo (p. a.) em apenso;

b) Com base na nota de fundamentação foi apurado, por correcções técnicas, um rendimento líquido total no valor de 114 961 966\$00 (esc.) - cfr. folhas 26 e ss do p.a. em apenso;

c) Os agora impugnantes foram notificados das correcções efectuadas, referidas na alínea anterior, por ofício datado de 12.08.1999 e recebido em 18.08.1999- cfr. aviso de recepção e notificação a folhas 24 e 25 do p.a. em apenso;

d) Em 12.08.1999 foi elaborada a liquidação oficiosa n.º 53222632718 de IRS do ano de 1996 no montante de 45.243.495\$00 (esc.), sendo 42.942.260\$00 valor de imposto e 2.301.235\$00 (esc.) de juros compensatórios, cuja data limite de pagamento era 20/10/1999 — cfr. documento de cobrança de folhas 13 dos presentes autos;

e) Por decisão proferida pelo Director de Finanças em 20.03.01, foi o acto tributário parcialmente revogado, no sentido de ser corrigida para menos a matéria colectável na importância de 7.977.725\$00 (esc.), -verba que foi considerada em duplicado em termos de proveitos — cfr. folhas 160 dos autos;

f) Dado cumprimento ao disposto no artigo 111.º n.º 6 do CPPT, os impugnantes mantiveram a impugnação — cfr. folhas 171, 171 v. e 172 dos autos;

g) Na sequência do referido em e), em 24.07.2001 foram corrigidos os rendimentos líquidos dos impugnantes para 106.714.241\$00 (esc.) — cfr. folhas 178 a 181 dos autos;

h) O impugnante é um empresário de construção civil que executa obras de acabamento, assentamento de tijolo, assentamento de paredes e construção de telhados para outros sempre a quem são adjudicadas obras de grande dimensão como construção de escolas, prédios e hipermercados. O impugnante não tem pessoal para fazer todas as obras que aceita nas condições antes referidas e por isso contrata outras empresas. — depoimento da primeira e segunda e quarta testemunhas inquiridas;

i) No 2.º semestre de 1996, o impugnante trabalhou na construção de uma escota C+S de Celeirós Braga. O Sr. Dário Dias Almeida era subempreiteiro do impugnante e fez o assentamento de umas ripas no telhado onde depois são colocadas as telhas e também obra de areamento de exteriores e portais na referida obra. — depoimento da 1ª testemunha inquirida;

j) Quem fornecia os materiais para a obra era o empreiteiro - depoimento da 1, 2ª, 3ª, 4ª e 5ª testemunhas inquiridas;

k) Os trabalhadores contratados podiam ser contratados para serviços específicos mas habitualmente eram contratados para vários serviços sendo logo de início estabelecido qual o preço que o impugnante pagava por cada m ou m2 de obra feita — depoimento de todas as testemunhas inquiridas;

l) O Sr. (Dário trabalhou para o impugnante no 2º semestre de 1996 nas obras de Celeiros, Angra do Heroísmo, Valongo e Famalicão — depoimento da 2ª testemunha inquirida;

m) As facturas emitidas a folhas 31, 34, 37, 40, 43, 46, 48 que tiveram a ver com rebocos na Escola de Celeirós, assentamento de lajetas na obra “McDonalds” foram todas escritas pela 2ª testemunha inquirida, tal como os recibos de folha 32, 35, 38, 41, 44, 47 e 49. Todas as facturas e recibos referidos foram assinados pelo Sr. ‘Dário — depoimento da 2ª testemunha inquirida após exibição dos referidos documentos;

n) Manuel Francisco Freitas Cardoso trabalhou também para o impugnante nas obras referidas na alínea l), no 2.º semestre de 1996, tendo muita gente a trabalhar para ele mas não executava obras porque é deficiente motor— depoimento da 2ª, 3ª e 4ª testemunhas inquiridas;

o) As pessoas que trabalhavam para Manuel Freitas Cardoso assentaram azulejos e fizeram obras de reboco no pavilhão de Valongo. Na escola C+S, executaram obras de reboco, serzites, andaimos e portais, na Avenida do Saldanha — Foz executaram obras de reboco e estanho — cfr. depoimento da 2ª, 3ª e 4ª testemunhas inquiridas;

p) Os pagamentos das obras feitas, depois de medidas, eram sempre efectuadas em cheque — cfr. depoimento da 4.ª testemunha inquirida;

q) O Sr. Daniel da Silva Costa trabalhou como subempreiteiro para o impugnante, no 2.º semestre de 1996, em Celeiros, Via Catarina no (Porto e Açores — cfr. depoimentos da 2.ª e 5.ª testemunhas inquiridas.

3 — A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se ocorreu preterição do direito de audição dos Impugnantes.

Como resulta da decisão recorrida, não foi dada aos Impugnantes oportunidade de se pronunciarem, antes da liquidação, quer sobre o teor do relatório da inspecção quer sobre a intenção de alterar correcções ao rendimento declarado pelos Impugnantes designadamente na sequência do relatório da inspecção.

Na verdade, os Impugnantes foram notificados das correcções efectuadas por ofício datado de 12-8-1999, recebido em 18-8-99, e naquela primeira data foi elaborada a liquidação impugnada — pontos c) e d) da matéria de facto fixada.

Nestas datas estava já em vigor a LGT (art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro), sendo as suas normas procedimentais de aplicação imediata aos processos pendentes, como se estabelece no art. 12.º, n.º 3, daquela LGT.

A Constituição da República Portuguesa, no n.º 5 do art. 267.º (na redacção de 1997, vigente à data da aprovação da LGT), exige que o processamento da actividade administrativa assegure a «participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito».

O art. 60.º, n.º 1, da LGT concretiza esta directiva constitucional enunciando o princípio da participação, estabelecendo que, quando a lei não prescrever em sentido diverso, essa participação deve ser assegurada por uma das formas aí indicadas, entre as quais se indica o direito de audição antes da liquidação.

Nos termos do n.º 2 do mesmo art. 60.º, na redacção inicial, «é dispensada a audição em caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável»,

À face da redacção inicial da LGT não se estabelecia qualquer outra situação de dispensa da audição antes da liquidação.

Assim, é inequívoco que, na situação em apreço, os Impugnantes tinham o direito de ser ouvidos antes da liquidação, com comunicação do projecto de decisão e sua fundamentação (n.º 4 daquele art. 60.º, na redacção inicial). <sup>(1)</sup>

É nestes termos que o direito de audição é assegurado pela redacção inicial da LGT, pelo que não pode aceitar-se, por carência absoluta de suporte legal, que o exercício do direito nos termos previstos na lei possa considerar-se satisfeito por os Impugnantes, eventualmente, terem tomado «conhecimento de todo o procedimento da Administração Fiscal, sem que em algum momento o tenha colocado em causa», como defende a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública.

Por isso, não tendo sido dada aos Impugnantes a possibilidade de se pronunciarem, tem de se concluir que foi preterido o seu direito.

4 — A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública defende também que, não tendo sido preterida qualquer formalidade essencial no processado, deve considerar-se sanada a deficiência procedimental, aplicando o princípio do aproveitamento do acto administrativo.

O princípio do aproveitamento do acto administrativo é uma concretização do princípio geral de direito que se exprime pela fórmula latina *utile per inutile non vitiatur*, e que, com essa ou com outras formulações e designações, tem sido aplicado frequentemente pelo STA. <sup>(2)</sup>

Em aplicação desse princípio, o STA tem entendido que nem sempre a omissão da audiência conduz à anulação do acto a que se reporta. Designadamente, deverá entender-se que não se justifica a anulação, apesar da preterição do direito de audição, nos casos em que se apure no processo contencioso que, se a audiência tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre as quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar.

No entanto, o princípio do aproveitamento do acto apenas poderá ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, o que conduz, na prática, à sua restrição aos casos em que não esteja em causa a fixação de matéria de facto relevante para a decisão.

Na verdade, o direito audiência é uma concretização do direito constitucional de participação dos cidadãos na formação das decisões administrativas que lhes digam respeito, garantido pelo art. 267.º, n.º 5, da CRP, e visa assegurar-lhes uma *tutela preventiva* contra lesões dos seus direitos ou interesses. Por isso, mesmo que não se considere o direito de audiência como um direito com natureza análoga a um direito fundamental <sup>(3)</sup>, em sintonia com o princípio da máxima efectividade das normas constitucionais, que impõe que lhes seja atribuído o sentido que lhes der maior eficácia <sup>(4)</sup>, aquele direito não poderá deixar de ser assegurado sempre que não seja de afastar a possibilidade de a decisão do

procedimento tributário ser influenciada pela intervenção do interessado e não haja outros valores constitucionalmente relevantes que se lhe contraponham, designadamente os que estão subjacentes às situações de previstas no n.º 1 do art. 103.º do CPA.

É esta a interpretação que está em sintonia com o direito à legalidade formal (para além da legalidade material) da liquidação de impostos evidenciado pelo art. 103.º, n.º 3, da CRP, ao estabelecer que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei»<sup>(1)</sup>, o que supõe que não sejam preteridas todas as formalidades que não seja seguro que são irrelevantes para a determinação do conteúdo da obrigação tributária.

No caso em apreço, é manifesto que não se está perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento de liquidação ser influenciada pela audição dos Impugnantes, como patenteia o próprio facto de a administração tributária, já na pendência do processo de impugnação judicial, ter revogado parcialmente o acto impugnado, corrigindo para menos a matéria tributável em que se baseou o acto de liquidação – alíneas e), f) e g) da matéria de facto fixada.

Por isso, é de concluir que não pode considerar-se sanada a falta de notificação para exercício do direito de audição, nos termos exigidos por aquele art. 60.º da LGT.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida. Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta no presente processo (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 24 de Outubro de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(1) É irrelevante para apreciação do presente recurso jurisdicional, apreciar a questão, que não vem equacionada, de saber se, em vez do regime do art. 60.º da LGT, se estaria perante uma situação de aplicação do art. 67.º do CIRS, na redacção inicial, em que se estabelecia que «sempre que a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos altere os rendimentos declarados pelo sujeito passivo ou proceda à respectiva fixação, deverá o sujeito passivo ser notificado da decisão e dos respectivos fundamentos», pois também à face deste regime era exigível uma notificação da decisão de alteração da matéria tributável, antes da liquidação.

(2) Sobre aplicações deste princípio, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

– de 27-4-1995, recurso n.º 34743, AP-DR de 20-1-98, página 3722;

– de 28-5-96, recurso n.º 33082, AP-DR de 23-10-98, página 4005;

– de 11-2-98, recurso n.º 40404;

– de 17-6-99, recurso n.º 37667;

– de 23-9-99, recurso n.º 40842;

– de 23-1-2001, recurso n.º 45967;

– de 7-11-2001, recurso n.º 38983; e

– de 13-2-2002, recurso n.º 48403.

(3) Esta natureza de «direito de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias» é defendida por MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, I, página 449, o que implicaria uma «visão restritiva das restrições».

(4) GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional – Teoria da Constituição*, 3.ª edição, página 1149.

(5) A expressão «liquidação» abrange não apenas o próprio acto final de liquidação, mas a globalidade do processo de liquidação, em se incluem os sub-procedimentos de inspecção tributária e de quantificação da matéria tributável.

Na verdade, nem seria concebível que, num Estado de Direito, que o legislador constitucional se contentasse com a legalidade do acto de liquidação propriamente dito, sendo indiferente à legalidade da fixação dos seus pressupostos que, ao fim e ao cabo, são os elementos decisivos para fixar o seu conteúdo.

## Acórdão de 24 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo. Facturas falsas. Ónus da prova no processo judicial. Ónus da prova no procedimento tributário.*

### Sumário:

- I — Os poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, são limitados a matéria de direito (art. 21.º, n.º 4, do ETAF de 1984).
- II — A formulação de juízos sobre pontos da matéria de facto que não reclama a interpretação de qualquer norma legal nem faz apelo à sensibilidade jurídica dos julgadores, exigindo apenas a aplicação de regras da vida e da experiência, insere-se no âmbito dos poderes de cognição dos tribunais com poderes para fixação da

- matéria de facto, não sendo possível aos tribunais com meros poderes de revista fazer a sua apreciação.*
- III — *Por força do princípio da unidade do sistema jurídico, que impõe que se pressuponha a coerência valorativa do ordenamento jurídico, as regras sobre a repartição do ónus da prova no procedimento tributário têm de ser aplicadas também nos processos judiciais em que é apreciada a legalidade das decisões tomadas naqueles procedimentos.*
- IV — *O art. 78.º do CPT, ao estabelecer casos de cessação da presunção de veracidade dos dados e apuramentos resultantes de contabilidade ou escrita organizada segundo a lei comercial ou fiscal, tem insita a determinação de que nesses casos em que cessa a presunção é sobre o contribuinte que recai o ónus da prova dos factos sobre que se gerarem dívidas.*
- V — *Entre estas situações de inversão do ónus da prova no procedimento tributário inclui-se a de existirem indícios fundados de que a contabilidade ou escrita não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte, regra esta que tem de ser harmonizada com a do art. 121.º do CPT, de forma a entender-se que, quando existam esses indícios, não se está perante situação de «dívida fundada» que justifique a anulação do acto de liquidação.*

Processo n.º: 479/07-30.

Recorrente: Gonçalves & Matias, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – GONÇALVES & MATIAS, LDA, impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga uma liquidação adicional de IRC e juros compensatórios, relativa ao ano de 1993.

Aquele Tribunal julgou procedente a impugnação.

A Fazenda Pública interpôs recurso da decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga para o Tribunal Central Administrativo, que concedeu provimento ao recurso jurisdicional, revogou a sentença recorrida e julgou improcedente a impugnação,

Inconformada, a Impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

*A – A matéria dada como provada no acórdão recorrido é claramente insuficiente para se concluir pela existência de operações simuladas e pela falsidade das facturas em apreço.*

*B – Além disso existe documentação abundante no processo, nomeadamente facturas de exportação, documentos de transporte e documentação bancária. ave demonstra que não houve simulação, mas sim operações verdadeiras. com mercadoria real, que foi exportada, transportada, recepcionada no estrangeiro e paga através da banca à Recorrente.*

*Senhores Conselheiros*

*Não ignoreis esta prova, como fez o TCA.*

*C – Se existiu tal mercadoria, e se ela foi comprovadamente exportada e paga, como pode alguém sustentar que há indícios sérios de operação simulada? E como é que se recusa a dedução dos custos realizados para a sua confecção? Terá a mercadoria conseguido confeccionar-se a si própria?*

*D – Esse Supremo Tribunal pode atender a essa prova dado tratar-se de matéria alegada pela Recorrente que não foi contraditada pela Recorrida, constante de documentos juntos com a PI, sendo susceptível de fundamentar decisão diversa da proferida pelo tribunal recorrido, e encontrando-se no processo todos os elementos probatórios que a basearam.*

*E – De qualquer modo os vagos indícios existentes nos autos não permitiam afastar a presunção de veracidade do art. 78º do CPT, que aproveita a Recorrente atento o modo irrepreensível como tem organizada a sua contabilidade e escrituração.*

*F – Até porque as presunções só podem ser afastadas mediante prova em contrário (art. 949º do C. Civil) e o TCA reconheceu expressamente que não tinha provas da simulação, mas apenas meros indícios.*

*G – O mesmo se diga quanto ao regime do art. 121º do CPT – que podia e devia ter sido aplicado em favor da ora Recorrente – pois da análise da prova disponível nos autos não podia resultar uma certeza de simulação, como o Tribunal foi focado a reconhecer, o que impunha a anulação do acto impugnado.*

*O acórdão recorrido violou assim o disposto nos artigos 23º do CIRC, 24º/1, 78º, 120º/a), 121º e 286º/1/f) do CPT, e 2º, 18º, e 103º da CRP.*

Revogando-o, pois, e substituindo-o por outro que anule a liquidação impugnada, com as legais consequências, far-se-á JUSTIÇA.

A Excelentíssima Representante da Fazenda Pública contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

a) A matéria dada como provada no acórdão recorrido é suficiente para constituir indícios sérios de que as facturas em causa não traduzem operações reais;

b) A documentação invocada pela recorrente provará que a recorrente efectuou vendas mas não provam que comprou a José Rui Fernandes da Mota e Armindo Joaquim Esteves Gonçalves as mercadorias correspondentes às facturas em causa;

c) As circunstâncias inerentes às referidas facturas – tendo em conta a ausência de actividade dos que as passaram e quanto à inexistência de prova relativa ao local onde teriam sido entregues as matérias primas a trabalhar e por quem, são matéria cuja prova pertencia à recorrente provar adequadamente o que não fez;

d) Existindo fortes indícios de não se terem verificado as transacções, não existe qualquer dúvida fundada a seu favor, porque a dedução de IVA não pode ser aceite em tais circunstâncias duvidosas, antes devendo ser liquidado imposto nos termos do art. 19º, n.º 3 do CIVA;

e) E nenhum efeito útil - presunção a favor da recorrente - pode decorrer da contabilidade estar muito bem organizada quando a Administração Fiscal invoca indícios fundados de que, apesar da sua correcta organização, não reflecte a matéria tributável efectiva precisamente porque alguns dos seus documentos (muito bem organizados...) não traduzem operações realmente ocorridas;

f) Nem cabe nos poderes de cognição do STA efectuar os julgamentos e factos solicitados neste recurso, interposto nos termos do ETAF aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, cujo artigo 21º, n.º 4 dispunha que, em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA só conhece de matéria de direito.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer nos seguintes termos:

Como se constata das conclusões das alegações de recurso de fls. 372 e segs. a recorrente Gonçalves & Matias, Lda. vem pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pela instância recorrida, alegando abundante matéria de facto em ordem a concluir que «a matéria dada como provada no acórdão recorrido é claramente insuficiente para se concluir pela existência de operações simuladas e pela falsidade das facturas em apreço» e que ficou criada a fundada dívida sobre a existência do facto tributário (artº 121º do Código de Processo Tributário), o que não é admissível neste tipo de recurso que tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça.

E que, no caso, estamos perante um recurso de decisão tomada pelo Tribunal Central Administrativo Sul em segundo grau de jurisdição.

Pese embora o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na redacção do D.L. n.º 229/96, de 29 de Novembro tenha extinguido, no contencioso tributário, o terceiro grau de jurisdição, o art. 120º daquele diploma legal passou a dispor que tal extinção “apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor”.

Assim, relativamente aos processos iniciados anteriormente ao início de vigência <sup>(1)</sup> do Decreto-lei n.º 229/96, como no caso presente, mantém-se a possibilidade de recurso para a secção de contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de decisões do Tribunal Central Administrativo proferidas em segundo grau de jurisdição – vide neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, 4ª edição, pag.1077 e Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 08.10.2003, processo 0458/03, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): «Das decisões do TCA proferidas em segundo grau de jurisdição em processos pendentes aquando da entrada em vigor do Decreto-lei n.º 229/96 de 29/11, que deu nova redacção ao art. 120º do ETAF, continua a ser admissível o terceiro grau de jurisdição».

Porém, neste tipo de processos, inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo tem poderes de cognição limitados a matéria de direito.

Assim, incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1.ª instância, matéria de facto não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova – cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10.12.2003, processo 1091/03, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Como se refere no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.04.2002, processo 26679, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt): «mesmo entendendo-se que tal limitação dos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (art. 722.º, n.º 2 do Código de Processo Civil)»

Necessário é, pois, que se invoque qualquer erro destes tipos.



*Não é isso que sucede no caso subjudice, como decorre da análise das alegações de recurso, pelo que deverão improceder todas as suas conclusões já que relativas ao reexame da matéria de facto provada pelas instâncias.*

*Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente.*

As partes foram notificadas deste douto parecer, apenas se tendo pronunciado a Impugnante defendendo, em suma, que o seu recurso jurisdicional versa matéria de direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – No acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 – *No ano de 1993, a impugnante, ora recorrida, exercia a actividade de “Confecção de outro vestuário exterior em série” CAE 018221 e estava registada em IRC.*

2 – *A impugnante não possuía pessoal ligado ao sector produtivo e recorria a subcontratos.*

3 – *Possuía contabilidade organizada, utilizando para a sua execução, meios informáticos, estando os documentos ordenados por ordem de recepção, segundo um número de registo contabilístico atribuído, estando conservados em boa ordem, sendo fácil quer a sua consulta, quer a sua identificação com os inerentes registos contabilísticos.*

4 – *Nesse ano, a impugnante contabilizou como custo, subcontratos, correspondentes às facturas n.ºs 213, 214 e 215, de 28.10.93, 26.11.93 e 28.12.93, respectivamente, nos montantes de 3.355.390\$00, 2.490.400\$00 e 2.112.840\$00, emitidas por José Rui Fernandes da Mota e ainda procedeu de igual forma em relação às facturas n.ºs 248, 268 e 289, de 29.10.93, 29.11.93 e 27.12.93, respectivamente, nos montantes de 3.650.100\$00, 2.649.920\$00 e 2.908.440\$00, emitidas por Armindo Joaquim Esteves Gonçalves.*

5 – *A impugnante possuía, em arquivo, guias de transporte para os emitentes das facturas referidas em 4), de malha para confecção das peças de vestuário constantes das facturas emitidas e veio a efectuar a venda para o mercado exterior dessas mesmas peças conforme facturas de venda.*

6 – *Na morada constante como destino da mercadoria, nas referidas guias de transporte, não era exercida, à data, qualquer actividade pelos respectivos emitentes.*

7 – *O pagamento das citadas facturas foi efectuado em dinheiro, tendo para o efeito, a firma impugnante, levantado o dinheiro de valor ligeiramente superior àquelas, através de cheque, no mesmo dia, para reforço de caixa.*

8 – *Conforme se verifica do relatório de fls. 136 a 139, o emitente José Rui, embora se encontre colectado para efeitos de IVA, já não faz entrega de qualquer declaração periódica de IVA desde 91-12T, exclusive e já não exerce a actividade desde Outubro de 1991 como foi declarado ao agente da fiscalização pela proprietária das instalações onde era exercida a actividade em lugar de Cairdes, versão esta corroborada pela própria mãe do mesmo, residente no mesmo lugar e pela esposa.*

9 – *O emitente Armindo possuía o CAE 3213.0.0 – Fabricação de malhas e cessou a sua actividade em 1.11.90.*

10 – *Face ao constante dos n.ºs 5 a 9 do probatório e das diligências referidas no ponto 2.1 do relatório de fls. 136 a 139 cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, a AF não aceitou como custo o valor das facturas referidas em 4) correspondentes aos subcontratos, de acordo com o disposto no art. 23 do CIRC.*

11 – *O emitente Armindo aderiu ao regime do DL 124/96, tendo nele declarado espontaneamente o valor do IVA liquidado nas facturas que emitiu para a impugnante, requerido o seu pagamento em 50 prestações mensais e pago 27 delas, estando, em 26.5.2000, na situação de incumprimento prolongado (cfr. fls. 299 a 305).*

3 – O Tribunal Central Administrativo, apreciando o recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Braga, alterou a matéria de facto, o que lhe era permitido pelo art. 712.º, n.º 1, do CPC, uma vez que constam dos autos todos os elementos probatórios.

O Supremo Tribunal Administrativo, no presente recurso jurisdicional, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito, como resulta do art. 21.º, n.º 4, do ETAF de 1984.

Tem vindo este Supremo Tribunal Administrativo a entender que tal limitação dos seus poderes de cognição tem o mesmo alcance que a que a lei processual civil estabelece para o Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, pelo que o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa só poderá ser conhecido pelo Supremo quando haja ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (art. 722º, n.º 2, do C.P.C.).

Para além disso, em sintonia com o defendido pelo Prof. ANTUNES VARELA em *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 122º, página 220, é de entender que os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pelos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto. Os juízos sobre a matéria de facto que na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do

jugador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei são do conhecimento dos tribunais com meros poderes de revista.

Mas, já constitui matéria de direito saber a quem cabe o ónus da prova por ser questão que tem de ser apreciada à face da interpretação das normas legais.

É à luz destes princípios que há que apreciar o presente recurso jurisdicional.

Examinando o acórdão recorrido, constata-se que nele não se formulou um juízo afirmativo relativamente à falsidade das facturas que a administração tributária considerou falsas.

Na verdade, o Tribunal Central Administrativo concluiu apenas que *«existem (...) sérios indícios de que as facturas em causa não consubstanciam quaisquer operações, pelo que está justificada a actuação da administração, e não tendo logrado a ora recorrida provar a veracidade das operações em causa, não podem os montantes dessas facturas ser considerados custos como bem propugna a AF»*.

Isto é, o Tribunal Central Administrativo não considerou provado que as facturas sejam falsas, mas sim que existem sérios indícios de que o sejam e, nessas condições, caberia à Impugnante o ónus de provar a veracidade das operações a que elas se reportam.

Assim, a questão de direito que se coloca, e que é a única que cabe apreciar a este Supremo Tribunal Administrativo no âmbito dos seus poderes de cognição, consiste em saber se, no circunstancialismo que resulta da matéria de facto fixada, o ónus da prova da veracidade das referidas facturas cabia à Impugnante.

Esta questão terá de ser apreciada à face dos arts. 78.º e 121.º do CPT, vigentes nos momentos em que ocorreram os factos que, de resto, no que aqui interessa, têm teor idêntico aos arts. 75.º, n.º 1, da LGT e 100.º do CPPT, que lhes sucederam.

Estabelece o art. 78.º do CPT que *«quando a contabilidade ou escrita do sujeito passivo se mostre organizada segundo a lei comercial ou fiscal, presume-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes, salvo se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte»*.

Por sua vez, o n.º 1 daquele art. 121.º estabelece que *«sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado»*.

4 – No que concerne à presunção contida no art. 78.º do CPT tem de concluir-se que ela não vale no caso em apreço, à face do decidido pelo Tribunal Central Administrativo.

Na verdade, embora se trate de uma presunção legal para ela ser ilidida não é necessária prova em contrário (ao contrário do que sucede, em geral, com as presunções desse tipo em face do disposto no art. 350.º, n.º 2, do Código Civil), pois a parte final daquele art. 78.º estabelece, com carácter especial, o regime de ilisão da presunção ao estabelecer que ela cessa *«se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte»*.

No caso em apreço, o Tribunal Central Administrativo examinou o circunstancialismo que rodeou a emissão das facturas em causa nos seguintes termos:

*Na presente situação, a AF chegou à conclusão, face aos factos que apurou e se levaram ao probatório que não se efectuaram as operações constantes das facturas.*

*E, na verdade, tal conclusão é justificada, pois estando provado que os emitentes das facturas já não exerciam a sua actividade, nessa data, um por a ter cessado em finais de 1990 e o outro por a ter deixado de exercer em 1991, não poderiam confeccionar as peças de vestuário que ali se referem por eles fornecidas à impugnante, nem poderiam ter recebido, no destino constante das guias de transporte, a malha para tais confecções, por não terem actividade nesse local. Não foi efectuada prova pela impugnante que demonstre a veracidade de tais operações. Acresce que o pagamento das referidas facturas foi contabilizado como efectuado em numerário e no último trimestre do ano, o que, tratando-se de elevados montantes que, no global, atinge cerca de 20 mil contos, não pode deixar de levantar fundadas suspeitas sobre a sua efectivação, por não se tratar de uma situação normal, suspeitas agravadas pelo facto de a impugnante ter alegado que se tratava de exigências dos clientes que não se mostra confirmado nos autos.*

Ponderando este circunstancialismo relacionado com as facturas referidas, o Tribunal Central Administrativo concluiu que *«existem (...) sérios indícios de que as facturas em causa não consubstanciam quaisquer operações»*.

A formulação deste juízo sobre a existência de indícios sérios da falsidade das facturas é um mero juízo de facto, pois para sua formulação não é necessário interpretar normas jurídicas ou fazer utilização da sensibilidade jurídica dos julgadores, mas apenas aplicação de regras da vida e da experiência comum.

Assim, por força da referida restrição do poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, tem de ser acatado o decidido pelo Tribunal Central Administrativo neste juízo sobre a matéria de facto.

Consequentemente, tem de entender-se que não vale a referida presunção do art. 78.º do CPT, pois se verifica uma das situações em que a sua parte final determina a sua cessação, que é a de existirem *«indícios fundados de que ela (a contabilidade) não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte»*.

Embora esta regra esteja prevista para o procedimento tributário, ele é aplicável também no processo judicial, isto é, quem tem o ónus da prova no procedimento tributário também o terá de ter no processo judicial em que vai ser apreciada a decisão nele proferida.

Na verdade, a ponderação de interesses, baseada em regras da normalidade, que justifica a repartição do ónus da prova no procedimento tributário é a mesma que se tem de fazer no processo judicial, pelo que o critério de repartição deverá ser o mesmo, como impõe a coerência valorativa e axiológica imposta pelo princípio da unidade do sistema jurídico, que é o elemento primordial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do Código Civil). Com efeito, não se compreenderia que, com base num determinado critério sobre o ónus da prova, se levasse a administração tributária a praticar um acto de liquidação (que, à face deste critério, seria legal), para, depois, no processo judicial, inverter o ónus da prova sobre os mesmos factos, levando o tribunal a decretar a anulação desse acto, por ilegalidade consubstanciada em erro sobre os pressupostos de facto, sem que sobreviesse qualquer alteração da matéria de facto.

Assim, pelo facto de o impugnante no processo de impugnação judicial surgir processualmente numa posição em que vem invocar vícios de um acto tributário, não se lhe deve imputar o ónus de prova de factos que não tinha de provar no procedimento tributário, designadamente o de provar *que não se verificam* os factos constitutivos dos direitos da administração tributária, factos estes cuja verificação competia provar a esta no procedimento tributário. <sup>(2)</sup>

Mas, pelas mesmas razões, também será de impor ao contribuinte, no processo judicial, o ónus da prova de factos quando ele lhe é imposto no procedimento tributário, designadamente, quando tal ónus lhe é imposto numa norma de carácter especial, como é o art. 78.º do CPT.

O alcance inequívoco da cessação da presunção quando se se verificarem erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que a contabilidade ou escrita não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte, é o de determinar que, nessas situações, será sobre o contribuinte que recai o ónus da prova dos factos inscritos na sua contabilidade ou escrita sobre que existam dúvidas probatórias.

Sendo de aplicar esta regra também no processo judicial e harmonizando-a com a regra do n.º 1 do art. 121.º do CPPT será de concluir que, nos casos em que se verificar uma destas situações em que no procedimento tributário é atribuído o ónus da prova ao contribuinte, as dúvidas que subsistam sobre a matéria de facto no processo judicial, não podem considerar-se *dúvidas fundadas* para efeitos de justificarem a anulação do acto impugnado. Na verdade, o objectivo do n.º 1 do art. 121.º é fazer recair sobre a administração tributária o ónus da prova dos factos que relevem para quantificação da matéria tributável, pelo que, nas situações em que seja de concluir que a lei, em normas especiais, faz recair esse ónus sobre o contribuinte, não se estará, necessariamente, perante uma situação enquadrável na hipótese prevista naquela norma.

Do exposto resulta que, no caso em apreço, assente que a cessou a presunção prevista na primeira no art. 78.º do CPT por existirem indícios sérios de que, no que concerne às facturas em causa, a contabilidade do contribuinte não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte, é sobre este que recai o ónus da prova realização das transacções contabilizadas com base nessas facturas.

Assim, tendo o Tribunal Central Administrativo, depois da ponderação da prova produzida, chegado a uma situação de dúvida sobre a correspondência entre o teor das facturas em causa e a realidade, essa dúvida tem de ser processualmente valorada contra a Impugnante, por ser quem tem o ónus da prova.

Na verdade, o funcionamento das regras do ónus da prova acontece apenas quando, depois de efectuada a actividade de fixação da matéria de facto, directamente e através da formulação de juízos de facto, se chega a uma situação em que não se apurou algum ou alguns dos factos que interessem para a decisão da causa, situação em que por força daquelas regras se deve decidir os pontos em que se verifique tal dúvida contra a parte que tem o ónus da prova. <sup>(3)</sup>

Consequentemente, não se tendo demonstrado que as operações comerciais referidas nas facturas em causa se realizaram efectivamente, a impugnação teria de improceder, como bem decidiu o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.  
Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 24 de Outubro de 2007. — Jorge de Sousa (relator) — Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.

<sup>(1)</sup> *Que ocorreu em 15.09.1997 – art. 114º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e Portaria n.º 398/97 de 18 de Junho.*

<sup>(2)</sup> *Essencialmente neste sentido, já antes da LGT, pode ver-se VIEIRA DE ANDRADE, que afirma que «há-de caber, em princípio, à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos.» [A Justiça Administrativa (Lições), 2.ª edição, página 269].*

<sup>(3)</sup> *Sobre este ponto pode ver-se ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, Manual de Processo Civil, 1.ª edição, página 432.*

**Acórdão de 24 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Princípio do contraditório. art. 3º-A do CPC. Nulidade de acórdão. art. 201º do CPC.*

**Sumário:**

- I — Tendo o relator do TCA ordenado a realização de diligências, com a junção aos autos de múltiplos documentos que infirmavam a tese da recorrente, impunha-se dar conhecimento desses documentos ao dito recorrente.*
- II — A omissão da notificação de tal junção pode influir no exame ou decisão da causa — art. 201º, 1, do CPC.*
- III — Isto origina a anulação do processado subsequente, incluindo o acórdão entretanto proferido.*

Processo n.º 505/07-30.

Requerente: MIAMI – Construções Industriais, SA.

Requerido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MIAMI – Construções Industriais, SA**, com sede na Avenida Manuel da Maia, 26, 1º, Dt., Lisboa, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância, a liquidação adicional de IRC do ano de 1989.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA, que negou provimento ao recurso.

Trouxe então a impugnante recurso para este STA. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A prescrição da obrigação tributária deve ser apreciada oficiosamente em processo de impugnação com o único objectivo de julgar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

B. Apreciação que deverá ser feita em obediência aos princípios da economia processual, da ausência da prática de actos e de decisões inúteis sem relevância prática.

C. Este tem sido o sentido dominante e constante da mais recente jurisprudência do STA, que deve continuar a ser seguida.

D. Dado que por via da verificação da prescrição da obrigação tributária, a Administração deixa de poder exigir coercivamente o pagamento da dívida correspondente à liquidação impugnada, será inútil prosseguir a impugnação onde se discute a legalidade da dívida.

E. A inutilidade superveniente da lide é uma causa da extinção da instância prevista na alínea e) do art. 287º do CPC, aplicável aos autos *ex vi* da alínea f) do art. 2º do CPT.

F. No caso, o T.C.A.S. interpretou incorrectamente a lei ao decidir que a sede própria para apreciar a prescrição da dívida é a sede executiva.

G. Para definir qual é o prazo de prescrição aplicável ao caso em apreço, se o do CPCIC, se o do CPT ou da LGT, e conforme consta do acórdão do TCAS, Secção de Contencioso Tributário de 8.10.2002 (proc. 6861/02), dever-se-á aplicar o princípio geral de direito consagrado no art. 297º do CC, segundo a qual a lei que estabelecer para qualquer efeito um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da data em vigor da nova lei, a não ser segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

H. É aplicável ao caso *sub judice* o prazo de prescrição de 10 anos previsto no art. 34º do CPT, que dispõe no n. 3 que parado que esteja o processo por mais de um ano, sem culpa do contribuinte, o efeito da prescrição cessa e soma-se, nesse caso, o tempo que decorrer após este período (de um ano) ao que tiver decorrido até à data da autuação do processo que teve a virtualidade de interromper o prazo de prescrição.

I. O TCAS deu como provado nas alíneas J) e K) que a presente impugnação deu entrada em 30.12.1994 (conforme carimbo oposto a fls. 4 dos autos), foi normalmente tramitada até 19.06.1995, momento em que ficou parada até 8.05.1997, por efeito do disposto no art. 130º do CPT.

J. No duto acórdão foi considerado que a dívida tributária do IRC de 1989 está prescrita, em virtude da presente impugnação ter estado parada por mais de um ano, por facto não imputável à Impugnante.

K. O TCAS deveria ter julgado extinta a impugnação por inutilidade superveniente da lide, por força da prescrição da obrigação tributária constante na liquidação do IRC do exercício de 1989.

L. Ao decidir em sentido contrário, o acórdão recorrido é ilegal por violação do disposto nos artºs 34º do CTP e na alínea e) do art. 287º do CPT.

M. Caso assim não se entenda, dever-se-á considerar que o TCAS estava obrigado a notificar a Impugnante do teor das promoções e dos documentos juntos de fls. 380 a 464 verso, atento os princípios da Igualdade das Partes e do Contraditório, previstos nos artºs 3º, 3º-A do CPC.

N. O Mm. Juiz *a quo* não podia dar como matéria assente o teor da informação de fls. 463, por esta informação não ter sido notificada à Recorrente.

O. Tanto mais que esta informação viola o teor da douta sentença de fls. 291 a 294, que julgou extinto o processo executivo.

P. A falta de notificação das promoções e dos documentos juntos de fls. 380 a 464, constitui uma nulidade processual (art. 201º do CPC) que dá lugar à anulação do processado subsequente, incluindo o acórdão recorrido.

Q. Também a omissão do douto parecer do Ministério Público de fls. 364, 365 e 464, é uma violação dos princípios do Contraditório, da Igualdade das Partes e da Imparcialidade, o que constitui uma nulidade processual (art. 201º do CPC) que dá lugar à anulação do processado subsequente.

R. Salvo o devido respeito, o Tribunal *a quo* errou ao negar provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida, com fundamento na falta de impugnação da liquidação do imposto subsequente ao acto de fixação, por não ser susceptível de impugnação judicial autónoma.

S. Ao decidir neste sentido, houve erro de julgamento já que a impugnação tem por objecto a liquidação adicional de IRC do exercício de 1989, junta a fls. 38 dos autos.

T. A impugnação em apreço foi apresentada só depois de a aqui Recorrente ter sido notificada da nota de liquidação de fls. 38, tendo indicado na petição o montante do imposto liquidado de 17.860.679\$00.

U. A Repartição de Finanças autuou o processo como impugnação da liquidação do IRC de 1989.

V. O Senhor Director Distrital de Finanças também entendeu estarmos perante a impugnação da liquidação do IRC de 1989, ao ter decidido pela procedência parcial da impugnação, e ao considerar parcialmente anulado o acto impugnado.

W. Assim também entendeu o Mm. Juiz que admitiu liminarmente a impugnação, o Representante da Fazenda Pública e o Magistrado do Ministério Público do Tribunal de 1ª Instância.

X. Apesar de, no pedido formulado na impugnação não constar a anulação da liquidação, esta omissão não pode ter como consequência a improcedência da mesma.

Y. As partes intervenientes no processo interpretaram correctamente que o objecto da impugnação era a liquidação adicional de IRC de 1989, é irrelevante que o pedido não tenha sido formulado nestes termos.

Z. O acto de liquidação é o último acto de um procedimento, que termina com a fixação do imposto a pagar.

AA. Como é entendido pela doutrina dominante, a fixação da matéria colectável constitui o elemento integrante e essencial do procedimento de liquidação do imposto.

BB. A prova carreada nos autos, demonstrou de forma clara e inequívoca a existência de erro e de excesso na quantificação do lucro tributário da Recorrente.

CC. O Tribunal não pode ignorar este facto, pois o art. 121º do CPT determina que a dúvida sobre a existência e quantificação do acto tributário deve reverter a favor do contribuinte.

DD. O Tribunal *a quo* estava obrigado a respeitar a sentença de oposição de fls. 291 a 294, e as informações de fls. 378 e 379, na qual foi julgado que a Administração Fiscal considera que a dívida exequenda já não tem fundamento legal, por ter sido revogado o acto de liquidação que a substancia e julgou extinto o processo executivo n. 31 07199501 016270.

EE. E, conseqüentemente, revogar a sentença recorrida, julgar procedente a impugnação, e anular a liquidação adicional em sede de IRC de 1989.

FF. Ao decidir de forma contrária, o Tribunal violou os artigos 120º, alínea a) e 121º do CPT.

GG. O Tribunal *a quo* deveria ter julgado nula a sentença da 1ª Instância, por ter omitido factos relevantes para a decisão da causa, designadamente, se era ou não legítimo o recurso aos métodos indiciários por parte da Administração Fiscal para determinar o lucro tributável da Recorrente, relativo ao IRC de 1989.

HH. O Juiz tem o dever de resolver as questões que lhe são submetidas a apreciação, de acordo com o art. 668º, n. 1 do CPT.

II. O Tribunal *a quo* deveria ter considerado que o Tribunal de 1ª Instância violou o disposto nos artigos 660º, 668º, n. 1 do CPT e o art. 144º do CPT.

JJ. O Tribunal *a quo* deveria ter apreciado o recurso interposto de fls. 327, que ficou retido até à interposição da decisão final, como preceitua o art. 172º do CPT, recurso este relativo ao Incidente de Falsidade invocado nos artºs 52º a 63º da petição e artºs 43º a 75º do articulado de fls. 180 a 190.

KK. Salvo o devido respeito, o Tribunal *a quo* fez uma errada interpretação dos factos em causa no processo em apreço, bem como no Direito que lhe é aplicável.

LL. Deverá assim ser revogado o acórdão recorrido e substituído por outro que julgue extinta a impugnação por força da prescrição da dívida tributária do IRC de 1989, ou caso assim não entenda, considere uma nulidade a falta de notificação das promoções, documentos e pareceres de fls. 380 a 464 dos autos, ou se assim não se decidir, julgar que foi impugnado o acto de liquidação adicional do IRC de 1989, e consequentemente, anular a liquidação face à dúvida gerada pelo erro e excesso na determinação da matéria colectável ou por uso ilegítimo dos métodos indirectos.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Mas se se entender que a impugnação foi deduzida contra o acto de liquidação adicional de IRC, então deve entender-se que o recurso merece provimento, devendo ser julgada extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no TCA:

A. A impugnante encontrava-se em 1989, colectada em IRC (regime normal de tributação), área do RF do 8º (ex-11º) BF de Lisboa pelo exercício da actividade de indústria de construção civil, CAE - 500090.

B. Com referência ao exercício de 1989, a impugnante apresentou a declaração mod. 22 de IRC no qual indicou lucro tributável pelo montante de 476.482\$00, de que resultou a liquidação n. 28001524, de 15/8/1990, com o reembolso de IRC no valor de 31.882\$00.

C. Os serviços de Fiscalização Tributária do Distrito de Lisboa (Oriental) após exame à escrita da impugnante, que decorreu no ano de 1991, visando, entre outros, o exercício supra referenciado, concluíram pela necessidade de introduzir correcções, de natureza quantitativa, aos resultados declarados por aquela, alterando, em consequência, o lucro tributável, do exercício de 1989, para o montante de 44.961.361\$00.

D. Em 15.11.1993, a impugnante apresentou reclamação dirigida à Comissão de Revisão, prevista no art.84º do C.P.T., entidade esta que, em reunião ocorrida no dia 12.7.1994, decidiu manter o valor relativo ao lucro tributável do ano de 1989, indicado em 3.

E. Em resultado desta decisão, foi efectuada, a 26.10.94, liquidação adicional n. 8310017220, de IRC, para o ano de 1989, no montante de 17.860.679\$00, com termo do prazo de cobrança voluntária em 30.12.94.

F. No momento e por ocasião da apreciação a que esta impugnação foi sujeita, nos termos e para os efeitos do art.130º do C.P.T., os serviços competentes da AF decidiram, por despacho de 8.5.1997, fixar em 31.291.270\$00 o lucro tributável da impugnante, com relação ao exercício de 1989.

G. Em 00SET18, o Mm. Juiz recorrido proferiu o despacho determinando a dispensa de prova testemunhal, nos termos constantes de fls. 325, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

H. Em 95MAI05 foi instaurada execução fiscal, tendo em vista a cobrança coerciva da quantia de imposto resultante do acto de liquidação referido na alínea E) que antecede.

I. Na sequência de diligências feitas pela AF, no sentido de reduzir a quantia exequenda no processo aludido em h), nos termos documentados a fls. 381, 382, 439, 443 a 448 e 451 a 453, o SFLisboa remeteu a este Tribunal, em 06OUT16, o ofício 17.902, que constitui fls. 463, do seguinte teor:

“Para os devidos efeitos, em cumprimento do estabelecido no ofício n. 2391 de 12/09/2006 da Divisão de Cobrança do IR e Património e a fim de complementar a informação remetida por este Serviço de Finanças através do ofício n. 17771 de 09/10/2006, informo V. Exª que o montante inicial da dívida que se encontra a ser exigida no processo de Execução Fiscal n. 3107199501016270 foi diminuída da importância de € 27 531,77”.

J. A petição inicial dos presentes autos de impugnação deu entrada em juízo em 94DEZ30.

K. Os presentes autos foram recepcionados na Direcção Distrital de Finanças de Lisboa em 1995JUN19, para efeitos de cumprimento do art. 130º do CPT, onde estiveram sem qualquer tramitação até à prolação de despacho pelo respectivo Director Distrital em 97MAI08.

3. A recorrente suscita duas nulidades que imputa ao acórdão recorrido.

Por um lado sustenta que foi violado o princípio do contraditório, por terem sido carreados para o processo múltiplos documentos, dos quais não teve conhecimento. Defende igualmente que devia ter conhecimentos dos pareceres do MP.

Por outro lado, e porque interpôs um recurso interlocutório (que o Mm. juiz de 1ª instância mandou subir a final) deveria o mesmo ter sido conhecido e não foi.

Devemos desde já adiantar que o recorrente tem razão.

Vejamos.

Já depois da subida do processo ao TCA, a recorrente fez chegar aos autos um requerimento, juntando uma sentença proferida em processo de oposição. Na sua tese, tal documento provaria que fora revogado administrativamente o acto de liquidação de IRC de 1989 (o acto aqui em causa), pelo que esta impugnação, a seu ver, deveria ser julgada procedente.

Em função disto, e após promoção do MP, o Mm. Juiz relator do TCA ordenou várias diligências no sentido de apurar da veracidade de tal afirmação.

Isso deu origem à junção de múltiplos documentos (vide fls. 410 e ss.).

Depois da junção desses documentos (dos quais o recorrente não foi notificado), veio o MP a emitir a seguinte pronúncia:

“Considerando o teor dos ofícios antecedentes verifica-se que se mostra em dívida o remanescente da liquidação adicional de IRC de 1989, sendo que os fundamentos da mesma foram apreciados na sentença recorrida, que tem de ser apreciada nesta instância”.

“Deste modo, e porque só se concretizou uma diminuição do montante da dívida, na sua globalidade, neste momento renova-se o teor do parecer já emitido nos autos (fls. 364, 366)”.

Anote-se desde já que este parecer (fls. 364 a 366) é o parecer final do MP, que não tem que ser notificado às partes, pois não suscitava qualquer questão prévia que obstasse ao conhecimento do recurso.

Mas também é verdade que os documentos juntos (na perspectiva do MP, com acolhimento no acórdão recorrido), não tiveram a consequência pretendida pela recorrente. Isto porque, ao invés do que a recorrente alegara (com a junção de uma sentença de procedência em processo de oposição), os documentos não eram de molde a concluir que fora revogado o acto de liquidação.

Quer isto dizer que, no entender do acórdão recorrido, os documentos juntos infirmavam – ao menos em parte – a alegação da recorrente.

Que não pôde, entretanto, contraditar e contrapor à FP a documentação por esta junta. E aduzir as suas razões.

Quer isto dizer que foi violado o disposto no art. 3º-A do CPC (o princípio da igualdade das partes).

E que esta violação do princípio do contraditório – ou seja, a referida omissão – pode patentemente influir no exame ou decisão da causa – art. 201º, 1, do CPC.

Com as óbvias consequência decorrentes do n. 2 daquele preceito: anulação dos termos subsequentes, incluindo o acórdão proferido nos autos.

Mas há mais.

Foi interposto um recurso interlocutório – vide fls. 327.

Mal ou bem – não importa agora – o Mm. Juiz de 1ª instância ordenou a sua subida a final, conjuntamente com o recurso que viesse a ser interposto da sentença.

É certo que a recorrente, no recurso interposto para o TCA – não disse se mantinha ou não o seu interesse no seu conhecimento.

Mas também é verdade que não foi dado cumprimento ao disposto no art. 748º, 2, do CPC.

Ora, no acórdão recorrido foi omitida qualquer referência – logo o respectivo julgamento – a tal recurso.

Ficando igualmente de remissa a consideração sobre se foi cumprida ou não a tramitação processual prevista no art. 172º do CPT. E quais as consequências de um eventual incumprimento.

Pelo que estamos perante uma outra nulidade.

Que eventualmente pode influir no exame ou decisão da causa.

O acórdão recorrido é pois nulo.

Impõe-se a sua anulação, devendo o tribunal recorrido suprir as apontadas nulidades, proferindo, depois de expurgadas tais nulidades, um novo acórdão.

4. Face ao exposto, acorda-se em anular o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

## **Acórdão de 24 de Outubro de 2007.**

### **Assunto:**

*Embargos de terceiro. Cónjuge. Penhora de imóvel.*

### **Sumário:**

*O cónjuge do executado, em execução fiscal em que foi penhorado um imóvel, devendo ser citado nos termos do artigo 239º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que lhe confere os direitos de defesa do executado, está impedido de defender a sua posse mediante a dedução de embargos de terceiro.*

Processo n.º: 626/07-30.

Recorrente: Josefina Fátima Pires Correia Carneiro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **JOSEFINA FÁTIMA PIRES CORREIA CARNEIRO**, residente em Bragança, recorre do despacho de 15 de Fevereiro de 2007 do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que indeferiu a petição de embargos à execução fiscal instaurada contra **CASIMIRO GONÇALVES CARNEIRO**, consigo residente.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

A recorrente entende que os embargos de terceiro constituem efectivamente o meio processual mais adequado à defesa do seu direito de posse e propriedade sobre o bem comum penhorado, exactamente porque permite a defesa em juízo destes seus direitos de forma célere, imediata e eficaz, condizente com o previsto no art.º 97º, n.º 2, da LGT.

2ª

A recorrente fundamentou o seu embargo no facto de ter visto penhorado um bem de que é proprietária sem que tenha assumido qualquer posição de parte executada nos autos, sendo que a única forma de evitar plenamente a continuação da violação desses seus direitos de posse e propriedade é embargando a execução, enquanto terceiro, de forma a levar à sua suspensão relativamente a esses bens, nos termos do art.º 172º, do CPPT.

3ª

A não admissão dos embargos teria como consequência directa e imediata o perdurar de tais violações, contrariando frontalmente, além do mais, a previsão do art.º 352º do CPC, que determina expressamente a possibilidade de dedução dos embargos de terceiro por parte dos cônjuges.

4ª

De qualquer forma e ainda que se entendesse como na douta sentença, a petição de embargos sempre deveria ter sido convalidada para requerimento de arguição de nulidade no processo de execução fiscal, nos termos do art.º 98º, n.º 4, do CPPT.

Nestes termos e nos demais de direito (...), deve ser revogada a douta sentença recorrida, sendo admitida a petição de embargos, com os legais efeitos».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, sufragando «o entendimento vertido na decisão impugnada, apoiado em doutrina qualificada», é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. A decisão recorrida é, na parte relevante, deste teor:

«(...) vem deduzir embargos de terceiro contra a penhora de um prédio urbano destinado a habitação inscrito na matriz predial da freguesia da Sé sob o artigo 2687º e descrito naquela Conservatória sob o n.º 1020/030888, efectuada no processo de execução fiscal n.º 0485200401008161 do Serviço de Finanças de Bragança em que é executado o seu marido Casimiro Gonçalves Carneiro.

Alega que é dona do referido prédio em comunhão com o seu marido e executado e que por ele teve conhecimento da penhora, desconhecendo a natureza ou proveniência da dívida exequenda que nunca lhe foi dada a conhecer.

Peticiona o reconhecimento da sua qualidade de proprietária e possuidora em comunhão do prédio e o levantamento da penhora.

(...)

A questão que, desde logo, se coloca e de cuja resposta depende a admissão dos presentes embargos de terceiro, é saber se o cônjuge do executado, que não foi citado nos termos e para o efeito previsto no artigo 239º, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), pode deduzir embargos de terceiro contra a penhora de um imóvel, bem do casal, que se encontra casado no regime de bens de comunhão de adquiridos.

Dispõe o n.º 1 do artigo 237º do Código de Procedimento e de Processo Tributário que “*quando o arresto, a penhora, ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro*”.

Para poder embargar é necessário ter a qualidade de terceiro.

Terceiro, para efeito de embargo, é aquele que não é parte na causa (executiva) — artigo 351º do Código de Processo Civil (CPC).

No caso dos autos de acordo com a alegação factual que é feita na petição inicial a embargante não foi citada para a execução.



Dispõe o n.º 1 do artigo 239º do CPPT que *“Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados... e o cônjuge do executado... quando a penhora incida sobre bens imóveis..., sem que a execução não prosseguirá”*.

Portanto, penhorado que foi um bem imóvel, oportunamente (diz-se oportunamente porque da norma citada não resulta que a citação seja imediata à penhora, mas que apenas terá lugar depois de “junta a certidão de ónus”) deve a embargante ser citada para a execução. Esta citação confere-lhe a qualidade de executada, com possibilidade de exercer, a partir da citação todos os direitos processuais que são atribuídos ao executado.

Será que nestes casos em que não foi ainda citada, ou foi olvidada a sua citação para a execução, os embargos de terceiro são o meio próprio para a defesa dos seus interesses sobre o bem penhorado?

A resposta é negativa.

E, como refere Jorge Lopes de Sousa (in “Código de Procedimento e Processo Tributário”, 4ª Edição, Vislis, nota 4 ao artigo 239º: *“Esta atribuição ao cônjuge da posição de executado e a obrigatoriedade da sua citação nos casos de penhora de bens imóveis ou móveis sujeitos a registo, implica que ele, nestes casos, não tenha a possibilidade de embargar de terceiro, devendo reagir contra actos ilegais que afectem os seus direitos através dos meios processuais concedidos ao executado, se já tiver sido citado, ou arguindo a nulidade insanável da falta de citação indevidamente omitida, nos termos do art. 165º, n.º 1, alínea a) deste Código, usando de seguida das referidas faculdades processuais”*.

O n.º 2 do artigo 97º da Lei Geral Tributária estabelece que *“A todo o direito corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo”*. A lei ao falar de meio “mais adequado” só pode querer significar que no caso em existe mais de um caminho possível para a defesa dos direitos ou interesses da pessoa, deve ser utilizado aquele que no caso se mostrar mais apropriado, não podendo escolher-se um ou outro aleatoriamente, ou usá-los todos.

No caso do cônjuge do executado que ainda não foi citado - mas que terá de o ser ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 239º - por (para o que aos autos interessa) terem sido penhorados bens imóveis -, ele tem a qualidade de terceiro que lhe permitiria deduzir os embargos de terceiro para se opor à penhora do bem imóvel; contudo, tal qualidade é precária e temporária, uma vez que efectuada a citação no processo de execução, deixa de a ter. Isto é, o cônjuge do executado que em dado momento tem a qualidade de terceiro para deduzir os embargos, deixa de a ter logo que haja a citação no processo executivo, o que levaria à sua ilegitimidade superveniente nos embargos de terceiro se entretanto deduzidos. Daí que nestes casos, o meio mais adequado para a defesa dos seus interesses é a arguição de nulidade por falta de citação no processo executivo.

Como escreve Jorge Lopes de Sousa (na obra supra referida, em anotação – 18 - ao artigo 167º) *“Por isso, no processo de execução fiscal, em todos os casos que tem de ser efectuada a citação referida no art. 239º, n.º 1 (isto é, sempre que forem penhorados bens imóveis ou móveis sujeitos a registo), aquela regra do n.º 2 do art. 97º da L.G.T., impõe a conclusão de que não será permitido ao cônjuge a dedução de embargos de terceiro, mesmo enquanto não tiver sido citado, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através da arguição da nulidade por falta de citação, com a consequente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais, em que se inclui a oposição à penhora, nos termos dos arts. 276º e 278º deste Código”*.

No mesmo sentido o acórdão do STA de 29-11-2006, processo n.º 0174/06.

Do que fica dito resulta que os embargos não podem ser recebidos.

Coloca-se a questão de se saber se, nos termos do n.º 4 do artigo 98º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deve a petição inicial de embargos de terceiro ser convalidada para requerimento de arguição de nulidade no processo de execução fiscal.

Considerando o pedido formulado - que seja reconhecida a qualidade de proprietária e possuidora em comunhão e o levantamento da penhora efectuada -, entende-se que tal convalidação não é viável uma vez que o pedido não é adequado à nova forma processual.

(...)

3.1. De acordo com a petição inicial, os presentes embargos de terceiro foram deduzidos por quem alega ser cônjuge do executado, vigorando o regime de comunhão de bens adquiridos, não ter sido citado para a execução, visando os embargos o bem penhorado, um imóvel comum do casal. Afirma pretender «que seja reconhecida a sua qualidade de proprietária e possuidora em comunhão», e que seja «ordenada o imediato levantamento da penhora efectuada».

O indeferimento liminar sob apreciação assentou em doutrina que este Tribunal tem adoptado na sua jurisprudência mais corrente, designadamente, em 29 de Novembro de 2006, no processo n.º 174/06, mediante acórdão a que o despacho impugnado, aliás, faz referência.

É certo que a mesma doutrina tem distinguido várias situações, nomeadamente, aquelas em que o cônjuge do executado é (ou deve ser) citado para a execução, para nela assumir a posição de executado, gozando, então, de todos os meios de defesa de que este goza, e que não abrangem, em regra, os embargos de terceiro (o executado não é terceiro...), e aquelas outras em que o cônjuge é (deve

ser) citado, apenas, para requerer a separação de bens, sem passar a ter a posição de executado nem, consequentemente, dispor dos meios de defesa deste.

Isto porque, quando se trate, na execução, de exigir o pagamento de dívida tributária da exclusiva responsabilidade de um dos cônjuges, não convém ao outro, não responsável por ela, a posição de executado, embora haja que citá-lo para, querendo, requerer a separação, e só para isso, nos termos do artigo 220º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Porém, quando a execução fiscal deva ser dirigida contra ambos os cônjuges, por os dois serem responsáveis pela dívida, mas só contra um tenha sido instaurada a execução fiscal, a citação do outro é imprescindível para que ele possa reagir como executado; e, enquanto tal, não poderá deduzir embargos de terceiro.

Mas há uma terceira hipótese: quando a penhora recaia sobre imóveis, como acontece no caso sob exame, o cônjuge é sempre citado para a execução, nos termos do artigo 239º do citado diploma, independentemente de ser ou não responsável pela dívida exequenda.

E, neste caso, não tem a possibilidade de embargar de terceiro, uma vez que a citação, nos termos daquela disposição, não visa, exclusivamente, possibilitar-lhe requerer a separação de bens, mas confere todos os direitos de defesa próprios do executado – e entre esses direitos não figura o de embargar de terceiro.

Nem vale o apelo ao artigo 352º do Código de Processo Civil, que permite ao cônjuge do executado que tenha a posição de terceiro deduzir embargos, já que, no caso, a recorrente não tem essa posição, face à disposição do apontado artigo 239º.

Assim e apropriando-nos do que se lê no acórdão proferido no processo n.º 174/06, citado:

«Dispõe o artº 237º, n.º 1 do CPPT que, “quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro”.

Daqui resulta, que o incidente dos embargos de terceiro é o meio processual adequado para, quem for ofendido na sua posse por penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, reagir contra a ofensa dos seus direitos.

Dispõe, porém, o citado artº 237º, n.º 1 que para se poder embargar é necessário ser terceiro.

Não nos dá, contudo, o CPPT um conceito próprio de terceiro. Todavia, no artº 351º, n.º 1 do CPC define-se o “terceiro”, para efeito de embargos, como aquele que não é parte na causa.

Terceiro “é todo aquele que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que resultou a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou” (Ac. desta Secção do STA de 9/4/03, in rec. n.º 1.838/03).

Ora, no caso dos autos (...) esta [a então recorrente] não foi citada para intervir na execução fiscal em causa e que a penhora recaiu sobre um bem imóvel (...).

“Nestes casos, não podendo o processo prosseguir sem a citação do cônjuge (art. 239.º, n.º 1, deste Código), seria incompreensível que se admitisse o cônjuge a deduzir embargos de terceiro, por ter a qualidade de terceiro (por não ter sido ainda citado), para, depois de constatada a falta da sua obrigatória citação, ter de a efectuar, retirando-lhe ao embargante a qualidade de terceiro, com a consequente ilegitimidade superveniente, mas atribuindo-lhe os muito mais vastos poderes de intervenção processual que são concedidos ao próprio executado originário.

Sendo a falta de citação, nestas situações, susceptível de prejudicar a defesa do citando, ela constituirá uma nulidade insanável de conhecimento oficioso a todo o tempo (art. 165.º, n.ºs 1, alínea a), e 3 deste Código), pelo que o meio processual mais adequado para o cônjuge indevidamente não citado defender os seus direitos processuais será a arguição da correspondente nulidade, para, na sequência da citação obrigatória, exercer todos os poderes que a lei lhe confere.

Por isso, no processo de execução fiscal, em todos os casos em que tem de ser efectuada a citação referida no art. 239.º, n.º 1 (isto é, sempre que forem penhorados bens imóveis ou móveis sujeitos a registo), aquela regra do n.º 2 do art. 97.º da L.G.T., impõe a conclusão de que não será permitido ao cônjuge a dedução de embargos de terceiro, mesmo enquanto não tiver sido citado, devendo a defesa dos seus direitos ser efectuada através da arguição da nulidade por falta de citação, com a consequente possibilidade de exercício de todos os direitos processuais, em que se inclui a oposição à penhora, nos termos dos arts. 276.º e 278.º deste Código” (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 759).

Por outro lado, não sendo possível à recorrente deduzir embargos de terceiro na execução a que os embargos respeitam, por não ser este o meio processual adequado para assegurar os direitos por si invocados (cfr. artº 97º, n.º 2 da LGT), torna-se desnecessário determinar se a mesma tem ou não a posse sobre o bem penhorado e que, segundo aquela, lhe adviria do facto de ser garante da dívida contraída para a aquisição do imóvel penhorado».

3.2. Assim se conclui que, conforme decidido, os embargos de terceiro deduzidos pela recorrente não mereciam prosseguir.

Nem era possível a sua convalidação em requerimento a levar à execução, porquanto, como bem se afirma no despacho impugnado, o pedido formulado — «que seja reconhecida a qualidade de pro-

prietária e possuidora em comunhão e ordenada o imediato levantamento da penhora efectuada» —, não é susceptível de ser apreciado nessa sede.

A correcção do processo só é remédio para as situações em que «o meio usado não for o adequado segundo a lei» (cfr. o artigo 97º, n.º 3 da Lei Geral Tributária), mas implica, também, que o pedido seja passível de apreciação «na forma de processo adequada» (artigo 98º, n.º 4 do Código de Procedimento e de Processo Tributário), ou seja, que a correcção desfaça a inicial inadequação.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 24 de Outubro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 24 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Revisão de sentença. Falta de notificação do visado em processo de derrogação de sigilo bancário.*

### Sumário:

- I — Em processo de derrogação de sigilo bancário, a notificação do visado para, nos termos do n.º 3 do artigo 146.º-C do CPPT, querendo, deduzir oposição deve seguir o regime previsto no CPC para a citação, e não o disposto nos artigos 38.º e 39.º do CPPT, uma vez que aquela notificação tem a função de dar conhecimento ao visado de que foi proposta contra ele determinada acção e de o chamar ao processo para se defender.*
- II — Assim, tendo o expediente sido devolvido com a indicação de não reclamado, não se pode considerar feita a notificação efectuada, nos termos do que dispõem os artigos 236.º, 238.º, n.º 1, ambos do CPC, tendo de empregar-se outros meios — na própria pessoa do citando, hora certa, etc. — para concretizar a notificação.*
- III — A falta de notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia constitui fundamento de revisão de sentença (n.º 2 do artigo 293.º CPPT).*

Processo n.º 776/07-30.

Recorrente: Director Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo.

Recorrido: Armando Vasques Torres Furtado.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** — Armando Vasques Torres Furtado, com os sinais dos autos, veio, ao abrigo do artigo 293.º do CPPT, apresentar pedido de revisão da sentença transitada em julgado proferida pelo Mmo. Juiz de turno no Processo n.º 1790/06.2BELSB, que correu termos no TAF de Lisboa, e ao qual os presentes autos correm por apenso.

Por sentença de 11/7/2007 da Mma. Juíza do TAF de Lisboa foi tal pedido de revisão julgado procedente e, em consequência, revogada a sentença em causa e anulado todo o processado posterior ao despacho que ordenou a notificação do requerente para deduzir oposição, a fls. 252 dos autos principais.

Não se conformando com esta decisão, dela vem agora o Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

a) Os art.ºs 38.º e 39.º do CPPT aplicam-se ao procedimento (administrativo) tributário e não ao processo judicial tributário, no qual as citações e notificações seguem os termos previstos no CPC, *ex vi* do art.º 2.º, alínea e) do CPPT;

b) O processo especial de derrogação de sigilo bancário (art.ºs 143.º-A a 143.º-C do CPPT) inclui-se no âmbito do processo judicial tributário (art.º 97.º, n.º 1, alínea q) do CPPT), pelo que as citações e notificações são efectuadas segundo as normas do CPC;

c) A “notificação” a que se refere o n.º 3 do art.º 146.º-C do CPPT consubstancia, pela função e objectivo prosseguidos pela mesma, uma verdadeira citação, e, como tal, rege-se pelos art.ºs 232.º e 236.º do CPC;

d) Os art.ºs 232.º e 236.º do CPC equiparam, para efeitos de citação e notificação pessoal por via postal, a residência e o local de trabalho do citando/notificando;

e) Tendo a citação (“notificação”) prevista no n.º 3 do art.º 146.º-C do CPPT sido efectuada por via postal, para o local de trabalho do requerido no processo especial de derrogação de sigilo bancário, o mesmo deve considerar-se devidamente citado/notificado, não obstante a devolução da correspondência com indicação de “não reclamado”;

f) Consequentemente, inexistente fundamento para a revisão da sentença do TAF de Lisboa de 11/08/2006, proferida no Processo n.º 1790/06.2BELSB, que autorizou a Administração Tributária a aceder à informação bancária relativa às contas tituladas, co-tituladas e movimentadas por Armando Vasques Torres Furtado.

Nestes termos e nos demais de Direito, e com o duto suprimento de V.Ex.ªs, deverá ser o presente recurso jurisdicional considerado procedente e revogada a sentença do TAF de Lisboa de 11/7/2007, mantendo-se a sentença do mesmo Tribunal de 11/8/2006, proferida no Processo n.º 1790/06.2BELSB, com todas as consequências legais, assim se fazendo JUSTIÇA.

Mais solicita que sejam fixados, por esse Supremo Tribunal, os efeitos da interposição do presente recurso jurisdicional em relação aos actos de liquidação praticados pela Direcção-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo com base nos elementos obtidos através do acesso à informação bancária, efectuado ao abrigo da sentença do TAF de Lisboa de 11/08/2006 (Processo n.º 1790/06.2BELSB), a qual foi objecto de revisão pela sentença ora recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal suscita no seu parecer a questão da incompetência do STA, em razão da hierarquia, para o conhecimento do presente recurso, por este não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, porquanto a conclusão e) das alegações do recurso enuncia facto não contemplado no probatório da sentença do qual o recorrente pretende extrair consequência jurídica.

Se o STA decidir, porém, apreciar o mérito do recurso, o Exmo. PGA emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Notificado para, querendo, se pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo MP, veio o recorrente dizer que, em seu entender, o recurso não tem por objecto qualquer matéria de facto mas, caso assim se entenda, requer desde já a sua remessa ao TCA Sul por ser, então, o competente.

**II – Mostra-se provada a seguinte factualidade:**

A) Em 6-7-2006, o Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo requereu, junto deste Tribunal, ao abrigo do disposto no artigo 146.º-C do CPPT, autorização para acesso às contas particulares, tituladas, co-tituladas ou movimentadas por Armando Vasques Torres Furtado, ora requerente, enquanto sócio da empresa «Armando Furtado Filho, Lda., NIPC 504661833, tendo tal pedido dado origem ao Processo n.º 1790/06.2BELSB;

B) A sociedade referida em A) que antecede tem como sócios o ora requerente, Armando Vasques Torres Furtado, e o seu filho Armando Manuel Henrique Torres Furtado, e tem sede na Rua Pedro Costa, n.º 12-B, 2825-385 Costa da Caparica;

C) Em 13-7-2006, no âmbito do mesmo processo, foi remetida ao requerido, para a morada sita na Rua Pedro Costa, n.º 12-B, Apartado 113, 2826-902 Costa da Caparica, carta registada com aviso de recepção (registo postal n.º RS 900732040PT, com a inscrição citação - notificação via postal, artigos 236.º e 237.º-A, n.º 1 do CPC), contendo notificação para, querendo, deduzir oposição, no prazo de 10 dias, acompanhada dos respectivos elementos de prova, nos termos do artigo 146.º-C, n.º 3 do CPPT;

D) A correspondência identificada em C) que antecede veio devolvida com a indicação de “não reclamado”;

E) Em 11-8-2006, foi proferida sentença pelo Mmo. Juiz de turno, na qual, e após se considerar que *Notificado, o requerido nada disse*, se julgaram verificados os requisitos previstos no artigo 63.º-B da LGT e se autorizou o acesso da Administração Tributária à informação bancária em causa, contas particulares tituladas, co-tituladas ou movimentadas pelo requerido Armando Vasques Torres Furtado;

F) Em 14-8-2006, foi remetida ao requerido, para a morada sita na Rua Pedro Costa, n.º 12-B, Apartado 113, 2825-385 Costa da Caparica, carta registada (registo postal n.º RS 900733093), contendo notificação, na qualidade de requerido, de todo o conteúdo da decisão identificada em E) que antecede;

G) A correspondência identificada em F) que antecede veio devolvida com a indicação de “não reclamado”;

H) A sentença identificada em E) que antecede transitou em julgado;

I) O requerente Armando Vasques Torres Furtado tem residência na Travessa do Giestal, 43-3.º Esq., em Lisboa, facto referido pelo Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo na petição inicial do Processo n.º 1790/06.2BELSB;

J) A petição inicial do presente pedido de revisão de sentença deu entrada neste Tribunal em 20-3-2007.

**III – 1.** Começando por apreciar a questão dos efeitos da interposição do presente recurso jurisdicional em relação aos actos de liquidação praticados pela DGAIEC com base nos elementos obtidos através do acesso à informação bancária efectuado ao abrigo da sentença objecto de revisão suscitada pelo recorrente, há que ter em conta que uma coisa é o efeito do recurso de revisão interposto pelo recorrido de cuja decisão ora se recorre outra o efeito do presente recurso jurisdicional.

Quanto ao recurso de revisão de sentença previsto nos artigos 293.º CPPT e 771.º CPC, não há dúvida que este recurso não tem efeito suspensivo, nos termos do n.º 3 do artigo 774.º CPC, pelo que a sua interposição e admissão não obstam à possibilidade de execução da decisão a rever.

Tal decorre da circunstância de este recurso visar pôr em causa uma decisão transitada em julgado; por isso, a mera interposição não pode ter a eficácia de suspender os efeitos do caso julgado.

Da decisão proferida no processo de revisão podem, depois, interpor-se os recursos que seria possível interpor das decisões proferidas no processo em foi proferida a decisão a rever (artigo 772.º, n.º 4 CPC).

A estes recursos aplicar-se-á, assim, o regime normal dos recursos, pelo que, nos termos do n.º 2 do artigo 286.º CPPT, os recursos terão efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil do recurso.

Como no caso em apreço se não verifica nenhuma destas circunstâncias, nenhuma razão haveria para atribuir ao presente recurso jurisdicional outro efeito que não o meramente devolutivo, como, de resto, o fez a Mma. Juíza “a quo” no seu despacho de admissão do recurso a fls. 112 dos autos.

Concluindo, dir-se-á, pois, que a interposição do recurso de revisão interposto pelo ora recorrido não teve efeito suspensivo em relação à execução da decisão a rever e que o recurso interposto da decisão proferida no processo de revisão tem o efeito meramente devolutivo atribuído pela Mma Juíza “a quo” e que aqui se confirma.

**2.** É ainda suscitada pelo Exmo. PGA junto deste Tribunal a questão da incompetência deste STA, em razão da hierarquia, para o conhecimento do presente recurso por, em seu entender, este não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

Alega, para tanto, que a conclusão e) das alegações de recurso apresentadas pelo recorrente enuncia facto não contemplado no probatório da sentença do qual este pretende extrair consequência jurídica.

Na verdade, em tal conclusão, afirma o recorrente que tendo a citação/notificação prevista no n.º 3 do artigo 146.º-C do CPPT sido efectuada por via postal para o local de trabalho do requerido no processo especial de derrogação de sigilo bancário o mesmo deve considerar-se devidamente citado/notificado, não obstante a devolução da correspondência com indicação de “não reclamado”.

Ora, do probatório da sentença não resulta que a morada para onde foi enviada a carta registada para notificação do requerido corresponda ao seu local de trabalho mas tão só que aquela morada é a sede da sociedade da qual o requerido é sócio pelo que, desconhecendo-se que o mesmo seja também gerente, nem sequer se pode presumir que seja aí o seu local de trabalho.

Responde a esta questão o recorrente dizendo que, ainda que, como bem refere o MP, não resulte expressamente do probatório da sentença proferida em recurso de revisão que o requerido era sócio gerente da sociedade em causa, a menção à qualidade de sócio deve ser interpretada como feita a sócio gerente por tal resultar não só dos documentos juntos à petição inicial como da informação constante da base de dados da administração tributária, para além de a própria sentença dar por assente o facto de o recorrido ter domicílio profissional no local da sede da sociedade não no descritivo do probatório mas no discurso jurídico que faz ao analisar qual o regime aplicável à notificação efectuada.

Daí que o recurso verse apenas questão de direito, ou seja, o que se pretende somente é que seja determinado se o regime de notificações previsto nos artigos 38.º e 39.º CPPT tem aplicação no processo judicial tributário ou se, pelo contrário, neste último, as citações e notificações seguem as regras gerais do CPC, ex vi do artigo 2.º, alínea e) do CPPT.

Vejamos. Não há dúvida que do probatório da sentença recorrida se não extrai que a notificação aqui em apreço foi efectuada para o local de trabalho do requerido.

Todavia, ainda que, como pretende o recorrente, se pudesse inferir do discurso jurídico da sentença tal facto, também é indiferente para a solução jurídica encontrada que a notificação em causa tenha sido remetida para a residência ou para o domicílio profissional do requerido.

Mais, ainda que se concluísse que a mesma foi efectuada para a morada que correspondesse ao local de trabalho do requerido não era por isso que a sentença recorrida deixava de considerar que, no caso em apreço, se não tinha seguido o formalismo exigido pelo n.º 5 do artigo 39.º CPPT e que, por via disso, se encontrava preenchido o fundamento de revisão contido no n.º 2 do artigo 293.º CPPT.

Ou seja, o facto alegado, ainda que controverso, não tem influência na apreciação da questão que é submetida à consideração deste Tribunal.

O que importa é, pois, e tão só, apreciar se a notificação efectuada ao requerido, nos termos em que o foi, obedeceu ou não ao formalismo legal exigido nestas circunstâncias, sendo que, para esse conhecimento, os autos reúnem já os elementos suficientes e nada, por isso, a tal obsta.

E, assim sendo, nenhuma razão há para que se não conheça do mérito do presente recurso, por estar apenas em causa matéria de direito.

3. Apenas é admitida a revisão em caso de decisão judicial transitada em julgado com base em falsidade de documento, ou documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita, ou falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia (n.º 2 do artigo 293.º CPPT).

A revisão segue os termos do processo em que foi proferida a decisão revidenda (n.º 5 do artigo 293.º CPPT).

No presente pedido de revisão da sentença transitada em julgado proferida no Processo n.º 1790/06.2BELSB que correu termos no TAF de Lisboa alega o ora recorrido ter aquele processo de derrogação de sigilo bancário corrido à sua revelia uma vez que a carta enviada para a sua notificação foi dirigida para uma morada que não é a sua residência e domicílio fiscal pelo que foi devolvida.

De acordo com o que dispõe o n.º 1 do artigo 146.º-C do CPPT, quando a administração tributária pretenda aceder à informação bancária referente a familiares do contribuinte ou de terceiros com ele relacionados, pode requerer ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio fiscal do visado a respectiva autorização.

O visado deve, então, ser notificado, nos termos do n.º 3 da mesma disposição legal, para, querendo, deduzir oposição no prazo de dez dias, a qual deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova.

Considerando aplicáveis a esta notificação as regras constantes dos artigos 38.º e 39.º CPPT, o Mmo. Juiz “a quo” concluiu pela ocorrência da falta de notificação do recorrido.

De facto, estabelece o n.º 1 do artigo 38.º CPPT que as notificações que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção.

Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário (n.º 3 do artigo 39.º CPPT).

Porém, em caso de o aviso de recepção ser devolvido ou não vier assinado por o destinatário se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou impossibilidade de comunicação da mudança da residência no prazo legal (n.º 5 do artigo 39.º CPPT).

No caso concreto, o que sucedeu é que o ora recorrido foi notificado nos termos do n.º 3 do artigo 146.º-C do CPPT por carta registada com aviso de recepção remetida para a morada onde fica sediada a sociedade de que aquele é sócio, tendo a mesma sido devolvida com a indicação de “não reclamado”.

Não obstante o sucedido, e ainda que se não tenha verificado o formalismo exigido pelo n.º 5 do artigo 39.º CPPT, o Mmo. Juiz de turno considerou o recorrido notificado e julgando verificados os requisitos previstos no artigo 63.º-B da LGT autorizou o acesso da administração tributária à sua informação bancária.

Ora, face ao quadro fáctico exposto, e no pressuposto de que seria esse o regime legal aplicável, só se poderia concluir, como se fez na sentença recorrida, estarmos perante a falta de notificação do requerido, o que constitui um dos fundamentos de revisão contido no n.º 2 do artigo 293.º CPPT.

Contesta, no entanto, o recorrente a aplicação das normas referidas do CPPT por entender que, sendo o processo de derrogação de sigilo bancário um processo judicial, as regras aplicáveis são neste caso as previstas no CPC uma vez que o regime dos artigos 38.º e 39.º CPPT apenas se aplica ao procedimento administrativo e não aos processos judiciais.

A propósito duma notificação efectuada num processo de impugnação para que o impugnante constituísse mandatário já este STA, em acórdão de 9/11/2005, proferido no recurso 539/03, se pronunciou no sentido de que a tal notificação se não aplicava o disposto nos artigos 38.º e 39.º do CPPT mas antes o disposto nos artigos 254.º e 255.º do CPC.

No aresto citado, escreveu-se, designadamente, que «*Na verdade, apresentada uma petição de impugnação, estamos já numa fase judicial (processual embora), pelo que não há que trazer à colação os arts 38º n. 1 e 39º n.ºs. 3 e 5 do CPPT.*

*A previsão do art. 38º, n. 1, reporta-se aos “actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes”, devendo aqui entender-se como tais, os actos tributários e as decisões finais dos processos gratuitos, susceptíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial Alfredo Sousa e José Paixão – Código de Procedimento e Processo Tributário, comentado e anotado, pág. 113. São pois actos ou decisões, que se inserem ainda no “procedimento administrativo”, que nada tem a ver com o processo judicial.*

*E a convocação para que os contribuintes assistam ou participem em actos ou diligências (parte final do citado normativo) situa-se ainda no domínio do mesmo “procedimento administrativo”.*

*Daqui decorre que o art. 38º, n. 1, do CPPT (e por decorrência o art. 39º, n.ºs. 3 e 5 do CPPT) não tem aplicação na hipótese dos autos (notificação do contribuinte, agora impugnante, para constituir mandatário em processo judicial). Aplicáveis são sim as pertinentes normas do CPC, como decorre do art. 2º, e) do CPPT.».*

No caso em apreço, não há dúvida que estamos perante um processo judicial tributário, nos termos da alínea q) do n.º 1 do artigo 97.º CPPT.

E que a notificação prevista no n.º 3 do artigo 146.º-C do CPPT tem aqui a função de dar conhecimento ao visado de que foi proposta contra ele determinada acção e de o chamar ao processo para se defender.

Daí que lhe deva ser aplicado o regime previsto no CPC para a citação, de acordo com o qual esta pode ser efectuada, quando se trate de pessoas singulares, na sua residência ou local de trabalho (artigo 232.º, n.º 1 CPC).

Neste caso, tem-se como certo que a morada para onde foi remetida a notificação não era a morada do notificando.

E pode concluir-se também que, ainda que tal morada correspondesse ao seu local de trabalho, o que se não mostra assente, a notificação efectuada não se poderia considerar feita por não respeitar o formalismo exigido pelas normas do CPC aqui aplicáveis.

É que tendo o expediente sido devolvido com a indicação de não reclamado não se poderia sem mais ter considerado o visado notificado, pois, nos termos do que dispõem os artigos 236.º, e 238.º, n.º 1 do CPC, a notificação/citação só se poderia considerar efectuada no dia em que se mostrasse assinado o aviso de recepção, pelo que não se mostrando este assinado a notificação/citação por via postal se frustrou.

E, frustrando-se a via postal, ter-se-ia que tentar concretizar a notificação/citação através de outros meios – na própria pessoa do citando, hora certa, etc. (artigos 239.º e segts. do CPC).

Não se tendo seguido tal formalismo, não poderia ter-se considerado o ora recorrido notificado pelo que, na falta de notificação do mesmo, se mostra preenchido o fundamento de revisão contido no n.º 2 do artigo 293.º CPPT.

Situação idêntica a que se chegaria também caso se entendesse aqui aplicáveis as normas dos artigos 38.º e 39.º do CPPT, uma vez que não se respeitou o formalismo previsto no n.º 5 deste último normativo.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes deste STA em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida com a presente fundamentação.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/8.

Lisboa, 24 de Outubro de 2007. — António Calhau (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

## **Acórdão de 31 de Outubro de 2007.**

### **Assunto:**

*Poderes de cognição do STA. Prova. Princípio da objectividade.*

### **Sumário:**

- I — É controlável pelo Supremo Tribunal Administrativo, mesmo como tribunal de revista e consequentemente com poderes de cognição limitados a matéria de direito, a fixação da matéria de facto, efectuada pelas instâncias, quando estiver em causa a violação do princípio da objectividade na avaliação da prova.*
- II — Assim, nomeadamente, a sua contraditoriedade, ilegalidade e impossibilidade ou a sua conclusão evidentemente errada, de acordo com as regras válidas de experiência.*

Processo n.º 114/04-30.  
 Recorrente: Gabriel Rosa Reis.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Gabriel Rosa Reis vem recorrer do acórdão do Tribunal Central Administrativo – Sul que, dando provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogou a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, julgando improcedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente, em matéria de IVA e IRS.

Fundamentou-se aquele aresto em que, devendo embora a Administração Fiscal recorrer a avaliações ou estimativas na determinação da matéria colectável, apenas como última *ratio*, isto é, quando elas “se tornam o único método possível de calcular a dívida fiscal” – caso em que recai sobre o contribuinte “o ónus material da prova de que a avaliação não tem bases suficientemente sólidas” -, este, todavia, “não se basta com a alegação de que outro critério de avaliação é melhor, ou mais correcto, mas apenas se satisfaz tal ónus com a demonstração cabal de que é desapropriado ao caso concreto o critério utilizado pela Administração Fiscal”.

O recorrente apresentou as seguintes conclusões:

1ª – *Julgou-se o Tribunal a quo hierarquicamente competente para apreciar e decidir o recurso interposto pela Fazenda Nacional, quando o mesmo versava exclusivamente matéria de direito.*

2ª – *Considerou-se competente para conhecer do recurso, com o único “fundamento” de que para se pronunciar “tem de fazer apelo à matéria de facto” – o que, em boa verdade, não é fundamento algum.*

3ª – *De resto, as conclusões que a Fazenda Nacional, enquanto recorrente, submeteu ao Tribunal a quo, apenas questionavam a interpretação e aplicação do direito que a sentença de 1ª instância fez – pelo que a questão a apreciar no recurso para o TCA era meramente de direito.*

4ª – *No item 1.5 do Relatório, o Senhor Desembargador Relator – em total contradição com a decisão que tomou sobre a sua competência para conhecer do recurso, claramente afirma que a questão em apreço “é a de saber se as liquidações impugnadas sofrem, ou não, de ilegalidade derivada de violação das regras de determinação da matéria colectável, por métodos indiciários, ao nível do critério ou dos critérios de quantificação dos valores tributáveis”.*

5ª – *Assim, o Acórdão em apreço, para além de ter feito errada aplicação da lei (art.º 280º, n.º 1, in fine, do CPPT, art.s 13º, 21º e 32º, n.º 1, alínea b), todos do ETAF e art. 101º do CPC) declarando-se erradamente competente, incorreu em nulidade por absoluta falta de fundamentação de facto e de direito.*

6ª – *A falta absoluta de fundamentação torna o Acórdão nulo nos termos do art.º 144º, n.º 1, do CPT (actual art.º 125º do CPPT) e art.º 668º, n.º 1, alínea b), do CPC aplicável – nulidade esta que se pede seja reconhecida e declarada com as legais consequências.*

7ª – *O acórdão recorrido não se pronunciou relativamente ao que o ora recorrente referiu nas suas contra-alegações sob os itens III e IV, quando ali expressamente impugnou a afirmação da conclusão II da Fazenda Nacional.*

8ª – *Perfilhou in totum o Acórdão recorrido o critério adoptado pela Administração Fiscal, aliás em sentido contrário à posição assumida pelo Ministério Público conforme 1.4 do Relatório e fls. 203 dos autos.*

9ª – *Não se pronunciou o Tribunal recorrido sobre a matéria relevante para a decisão da causa que lhe foi submetida (artigos III e IV das contra-alegações), incorrendo em erro de julgamento, na medida em que a relevância de tal matéria e seu enquadramento jurídico determinariam solução diversa, ou seja a improcedência do recurso interposto pela Fazenda Nacional e a manutenção do decidido em 1ª instância.*

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, dada a competência do Tribunal Central Administrativo para decidir o recurso para ele interposto pela Fazenda Pública, pois que esta aí “questionou o juízo sobre matéria de facto formulado na sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, o qual recusa a equivalência um pão = uma refeição, sustentando o critério de quantificação do número de refeições servidas adoptado pela inspecção tributária (um pão = uma refeição, com desconto na quantidade de pão comprado de 15% para desperdícios e clientes que não consomem pão); estar suprida a arguida nulidade por falta de fundamentação de facto e não se verificar a de omissão de pronúncia “porque o acórdão impugnado equacionou e apreciou em termos concretos, claros e explícitos, a questão da legalidade dos critérios de determinação dos valores tributáveis, concluindo no sentido da adopção pela inspecção tributária de critérios claros, justificativos e razoáveis para determinação do número de refeições servidas”; e não ocorrer erro de julgamento, pois, “tendo o acórdão concluído no sentido da clareza, justificação e razoabilidade dos critérios utilizados para a quantificação da matéria tributável (com base em juízos fácticos que não incumbe ao STA questionar, na qualidade de tribunal de revista), não logrando o sujeito passivo demonstrar erro



ou manifesto excesso naquela quantificação, como lhe competia (artigo 121.º, n.º 3, do CPT, diploma vigente na data da apresentação da impugnação judicial), é de confirmar a sua legalidade e dos actos tributários de liquidação impugnados deles derivados”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado, ainda que por remissão:

A) Pelos serviços de inspecção tributária foi efectuado um exame à escrita do impugnante relativamente aos exercícios de 1989, 1990, 1991 e 1992, tendo o respectivo relatório sido elaborado em 5 de Julho de 1994 (doc. de fls. 63 a 90) e constando do mesmo o seguinte:

1) O sujeito passivo desenvolve a actividade de restauração, CAE 631200, explorando um café restaurante situado na Estrada Nacional, localidade de Escaravilheira, Concelho de Torres Vedras. Na localidade de Silveira, no mesmo concelho, possui também um café de dimensões bastante reduzidas, tendo pequeno significado no total da actividade (9,8%)

2) É tributado a partir de 1/1/89 (com a entrada em vigor do DL n.º 442-B/88, de 30/11) em IRS, no regime geral, obtendo até à presente data exclusivamente rendimentos da categoria C. Em sede de IVA até 30/6/89, enquadrava-se no regime normal de periodicidade trimestral. As operações realizadas eram à taxa mínima até 23/3/92, sendo tributadas à taxa normal de 16%, a partir daquela data.

3) Contrariando o disposto no artº 46, n.º 2, do CIVA, conjugado com o artº 111º, n.º 2 do CIRS, os movimentos referentes a receitas não têm qualquer documento suporte, existindo, no entanto, máquinas registadoras nos dois estabelecimentos.

4) Analisando o anexo 1 constata-se que os resultados declarados nos 4 anos em análise não são suficientes para justificar não só o facto do empresário não ter ordenado, mas também o aumento de investimento verificado nesses períodos.

5) Analisando o anexo 2 verifica-se que as existências têm sido manipuladas de forma a permitir o controle da margem de lucro bruto, já que o custo das matérias primas consumidas é inferior ao valor das existências iniciais. Conforme se prova com os anexos 7 a 15, os valores dos inventários de matérias primas não correspondem minimamente à realidade. Escolheu-se para controle o produto whiskies, licores e champanhe, já que representa cerca de 80% da totalidade dos inventários e a conclusão a que se chegou foi, conforme anexo 15, a de que não havia necessidade de comprar aqueles produtos se as existências fossem reais uma vez que os consumos apurados são negativos.

6) Atento não só o facto de as receitas não se encontrarem documentadas mas também o da sobrevalorização das existências foram utilizados métodos indiciários para o cálculo das prestações de serviços.

7) Tomou-se por base a ementa de 1994 - anexo 17 - (fls. 86 cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido) para cálculo do valor médio de refeição em 1994, reportando-se esse valor aos anos anteriores, considerando um aumento de 5%/ano. Obteve-se, assim, conforme anexo 18 (fls. 87 cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido):

1989 — 1.777\$00

1990 — 1.866\$00

1991 — 1.959\$00

1992 — 2.057\$00

8) Sendo o pão o único produto indicador do valor real aproximado das refeições servidas, uma vez que a qualidade comprada é de bolas pequenas, o que significa uma por cabeça, e, considerando ainda que em 1992 os valores de compras registados são irrisórios, tomou-se como base de cálculo a média de compras dos três anos anteriores, descontando na quantidade de pão comprada durante os anos em análise 15% para compensar desperdícios e clientes que não consomem pão.

9) Calculou-se, assim, o valor das prestações presumidas, conforme anexo 19 (fls. 88) cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

10) Foi calculado o IVA em falta relativamente aos anos de 1989 a 1992, nos termos dos anexos 20 e 21 (fls. 89 e 90) cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

B) Para liquidação adicional de IVA prevista no artº 82º do CIVA foram elaborados os modelos 382 para cada um dos anos e para liquidação adicional prevista no artº 81º do CIRS foram elaborados mapas modelo DC2 e anexos D (1989) e ML, também para cada um dos anos em questão (relatório de fls. 63 a 90).

C) O impugnante reclamou para a comissão de revisão, nos termos do artº 84º do CPT, a qual, reunida em 11/11/94, deliberou, por acordo entre os vogais, aceitar o número de refeições que serviram de base à determinação do volume de negócios presumido mas relativamente ao preço por refeição e, atendendo ao facto de nem todos os utilizadores consumirem a refeição completa, decidiu alterar o valor médio calculado pela fiscalização de 2.268\$00 para 1.888\$00, retirando os seguintes valores: couvert 70\$00, sopa 60\$00, bebidas 150\$00 e sobremesa 100\$00. Ao valor médio calculado para 1994 considerou-se um crescimento anual de 5% e atendeu-se a que aqueles valores têm incluído IVA, tendo-se determinado os seguintes valores líquidos por refeição em cada um dos anos em apreciação:

1989 — 1.369\$00

1990 — 1.428\$00

1991 — 1.510\$00

1992 — 1.585\$00,

*Tudo nos termos do documento de fls. 57 a 61, cujo restante teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.*

*E) O impugnante foi notificado da liquidação do IVA, no total de 12.314.135\$00 (7.489.593\$00 de IVA e 4.824.542\$00 de juros compensatórios) por mandado de 30/11/94 e da liquidação de IRS de 1989, no montante de 1.814.138\$00 por carta registada expedida em 27/4/94 (docs. de fls. 55, 56 e 99 a 104, respectivamente).*

*F) A impugnação foi deduzida em 24/2/95 (fls. 4).*

*G) O estabelecimento do impugnante tem uma zona de café onde são servidas sanduíches várias, torradas e pregos no pão, por exemplo (depoimentos de fls. 132 vº e 133).*

*H) Dão-se aqui por reproduzidos os documentos de fls. 134 a 141 referentes às ementas de 1989 a 1992.*

Vejam, pois:

Quanto à competência do tribunal recorrido para o conhecimento do recurso para ele interposto da sentença, pela Fazenda Pública:

Pretende o ora recorrente ser aquele tribunal incompetente, em razão da hierarquia por estar em causa exclusivamente matéria de direito.

Mas sem razão.

Na verdade, como bem observa o Exmo. Magistrado do Ministério Público, “a recorrente Fazenda Pública (ora recorrida) questionou o juízo sobre matéria de facto formulado na sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, o qual recusa a equivalência um pão = uma refeição, sustentando o critério de quantificação do número de refeições servidas adoptado pela inspecção tributária (um pão = uma refeição, com desconto na quantidade de pão comprado de 15% para desperdícios e clientes que não consomem pão).

Aliás, o próprio recorrente, na contra-alegação daquele recurso interposto pela Fazenda para o Tribunal Central Administrativo, amplia o seu âmbito em sede factual – cfr. artigo 684.º-A, n.º 2, do Código de Processo Civil – nos pontos III e IV da respectiva alegação, no sentido de que “apresentou todos os elementos que a Administração Fiscal lhe pediu, não constando dos autos que tais elementos inexistissem, tendo sido recusada a exibição dos mesmos, ou se apresentassem falsificados, ou, ainda, tivessem sido ocultados ou destruídos pelo ora recorrido”, “sendo falsa a afirmação contida no item 8.º e II conclusão do Digníssimo Representante da Fazenda Pública”; além de que sustenta – cfr. conclusão IV – que a Administração Fiscal “deduziu presunções de outras presunções, sendo certo que as presunções só são admissíveis de factos conhecidos e não de factos desconhecidos” e “a margem de lucro encontrada pela presunção da Administração Fiscal é inadequada às concretas condições em que o contribuinte exerce a actividade”, tendo sido “esquecido o serviço de Café que comporta o estabelecimento do recorrido” – cfr. conclusões IV e V das contra-alegações daquele primeiro recurso.

E tanto assim é, que, na própria óptica do recorrente – cfr. fls. 226 *in fine* -, este sustenta constituir erro de julgamento a não apreciação, na decisão do Tribunal Central Administrativo, da matéria constante dos referidos itens III e IV das preditas contra-alegações.

Há, assim, que concluir pela competência do Tribunal Central Administrativo para conhecimento do recurso para ele interposto pela Fazenda Pública, por versar também matéria de facto, nos termos das disposições combinadas dos artigos 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril.

Quanto à nulidade por falta de fundamentação de direito do acórdão do Tribunal Central Administrativo, relativamente à fixação daquela competência:

Como o próprio tribunal *a quo* reconhece, “não se indica a norma legal aplicável” que servisse de suporte legal à fixação da competência do tribunal.

Menciona-se, todavia, o suporte legal que a enforma e que tornaria tal competência “manifesta”: o apelo à necessidade, para a apreciação do objecto do recurso, “a matéria de facto e a juízos em matéria de facto”.

Ou seja, deu-se conta do princípio legal, aliás enraizado na comunidade jurídica, desde logo por ser proveniente já do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 1984, nos apontados termos.

O que se tem por suficiente – e só a falta absoluta de fundamentação, tanto a de facto como a de direito, gera nulidade – cfr. o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 128/07-30, de 23 de Maio de 2007 -, atento o exposto.

Quanto à omissão de pronúncia:

Nos termos dos artigos 668.º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil e 125.º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário, a sentença ou acórdão, em suma, a decisão, é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questão que devesse apreciar, o que está em correspondência directa com o dever que lhe é imposto – cfr. artigo 660.º, n.º 2 daquele primeiro diploma legal -, de resolver todas as questões que tiverem sido submetidas à sua apreciação, exceptuadas apenas aquelas cuja decisão

esteja prejudicada pela solução dada a outras, por tal modo que é a omissão ou infracção a esse dever, que concretiza a dita nulidade.

Cfr. Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Como, ainda aqui, o tribunal *a quo* reconhece – fls. 304 -, a questão da ilegalidade do recurso a métodos indirectos na fixação da matéria colectável, suscitada nas ditas contra-alegações de recurso, não foi equacionada no aresto ora recorrido.

Todavia, tal omissão foi justificada por o ora recorrente, então recorrido, defender a confirmação da sentença que não colocou reservas aos pressupostos para a utilização dos métodos indiciários, elegendo, assim, como “questão essencial” a dirimir, “a de saber se as liquidações impugnadas sofrem ou não de ilegalidade, derivada da violação das regras de determinação da matéria colectável, por métodos indiciários, ao nível do critério ou dos critérios da quantificação dos valores tributários”.

Assim, o mesmo tribunal afirma – fls. 305 *in fine* – e o próprio recorrente admite – fls. 226 *in fine* -, eventual erro de julgamento que não omissão de pronúncia.

Não se verificam, pois, as invocadas nulidades.

Quanto ao mais:

Como resulta do probatório, *maxime* por remissão para o relatório da fiscalização, a Administração Fiscal tributou a recorrente por métodos indiciários, nos termos do artigo 81.º do Código de Processo Tributário, 38.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e 82.º e 83.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, uma vez que os elementos contabilísticos não reflectiam, à data, qualquer correspondência com a realidade da actividade desenvolvida, nomeadamente as receitas não se encontravam documentadas, havendo sobrevalorização das existências: o custo das matérias-primas consumidas era inferior ao valor das existências iniciais, ou seja, se as existências fossem reais, os consumos apurados seriam negativos.

Assim, tomando-se por base a ementa de 1994, fixou-se o valor médio da refeição, reportando-o aos anos anteriores, considerando um aumento de 5% ao ano.

E, para cálculo do número de refeições servidas, tomou-se por base o pão (bolas pequenas) – uma vez que era o único produto indicador do valor real aproximado das mesmas -, “uma por cabeça”, descontando-se na quantidade de pão comprada, 15% “para compensar desperdícios e clientes que não comem pão”.

Calculou-se, assim, o valor das prestações presumidas, conforme anexo 19 (fls. 88), cujo teor se tem por reproduzido.

Como é sabido, a utilização de métodos indirectos na determinação da matéria colectável constitui, como se salienta e desenvolve no aresto recorrido, uma *ultima ratio fisci*; de contrário, face à inércia, pré-determinação ou mera negligência do contribuinte, a Administração ficaria impossibilitada de determinar ou controlar custos e proveitos, inviabilizando a liquidação do imposto.

Tal método de tributação, logo por natureza, é de valor meramente aproximado, pois se socorre de indícios médios.

“As certezas e as dúvidas sobre o valor tributável em casos deste tipo são apenas as co-naturais ao próprio método de apuramento de um valor por meio de métodos indiciários, onde o valor encontrado é sempre um valor probabilístico e não um valor absolutamente certo”, como se anota na decisão recorrida.

E, como aí igualmente se refere, citando Lima Guerreiro, *Lei Geral Tributária anotada*, em nota 3 ao artigo 84.º, “não apenas a decisão de avaliação deve fundamentar os critérios utilizados como, nos casos em que, à luz desses critérios, sejam utilizados simultaneamente vários factores, deve enunciar a medida em que cada um deles foi ponderado na determinação do valor finalmente apurado. Não basta, pois, a mera descrição abstracta dos critérios utilizados na avaliação, sendo igualmente necessária a indicação do peso relativo com que cada um deles influenciou o resultado final. Só por meio dessa ponderação relativa é garantida ao contribuinte a possibilidade de atacar contenciosamente a decisão de avaliação, garantia que depende do conhecimento completo do itinerário cognoscitivo da entidade decisora” – fls. 208, último parágrafo.

Ora, a nosso ver, o critério utilizado para cálculo do número de refeições – uma bola pequena de pão por cabeça - é manifestamente desajustado, como aliás propugna a decisão da 1.ª instância.

Tratar-se-ia do “único produto indicador do valor real aproximado das refeições servidas”.

Todavia, como parece apodítico, tal critério é manifestamente aleatório, desadequado e inidóneo, sendo desprovido de qualquer base factual concreta ou sequer racional, como pretende o recorrente: há quem coma um só pão, como há quem coma mais que um, como há quem não coma nenhum (já que de bolas pequenas se trata).

Tanto mais que está em causa empresa de restaurante de economia familiar, situado em Estrada Nacional em Escarvilheira, concelho de Torres Vedras.

Assim, a correcção da matéria colectável operada pela Administração parte de uma premissa automática de causa-efeito. Só que a causalidade, sequer virtual, entre um pão e uma refeição, não está demonstrada. Tal critério surge, pois, manifestamente desajustado ao fim pretendido: cálculo do número de refeições.

Por outro lado, nos termos do artigo 349.º do Código Civil, “presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”.

De um facto conhecido, base da presunção, infere-se, depois, o facto conhecido.

As presunções judiciais “inspiram-se nas máximas de experiência; nos juízos correntes de probabilidade, nos princípios da lógica ou nos próprios dados da intuição humana”.

“São meios de prova por natureza falíveis, precários, cuja força persuasiva pode, por isso mesmo, ser afastada por simples contraprova”.

Cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil anotado*, I volume, p. 228.

Tal falibilidade e precariedade é, no caso, evidente, pois que nenhuma relação de causa e efeito é possível descortinar: um pão não corresponde, sequer em termos de normalidade, do *id quod plerumque accidit*, a uma refeição ou vice-versa.

E, tratando-se embora de presunção natural, a prova pode ser sindicada pelo tribunal de revista, na sua objectividade cujo cumprimento é controlável pelos Supremos Tribunais, como é doutrina e jurisprudência corrente.

Como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de Fevereiro de 2001, recurso n.º 25.845, *in Acórdãos Doutriniais*, n.º 485, p. 645, “com efeito, como ensinava Alberto dos Reis, «o princípio da livre apreciação das provas, adoptado no n.º 1, do artigo 655.º, do Código de Processo Civil, significa apenas a libertação do juiz das regras severas e inexoráveis da prova legal, sem que, entretanto, se queira atribuir-lhe o poder arbitrário de julgar os factos sem prova ou contra as provas» - *Código de Processo Civil anotado*, volume III, p. 245 e, em sentido semelhante, o mesmo *Código*, vol. IV, p. 570.

Estando esta actividade de fixação da matéria de facto «sujeita à existência de objectividade, enquanto princípio jurídico, não deixará de ser controlável mesmo pelos tribunais de recurso com competência apenas «de direito» (...), sempre que a violação do princípio da objectividade for evidente sem outras averiguações probatórias [cfr. artigo 712.º, n.º 1, alínea b), do Código de Processo Civil] – assim, por exemplo, quando for contraditória (ilógica), quando estiver em flagrante e insanável ou evidentemente errada a sua conclusão, de acordo com as regras válidas de experiência, etc.» - CASTANHEIRA NEVES, *Sumários de Processo Criminal*, Coimbra, 1968, pp. 50-51. Aderindo a esta posição doutrinária, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Janeiro de 2001, proferido no recurso n.º 24.860”.

Ora, a predita equivalência – um pão, uma refeição – é, como se deixou referido, totalmente ilógica e “evidentemente” errada.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido, e confirmando-se a sentença.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 31 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto em recurso interposto do TCA. Poderes de cognição do STA. artº 21º, n.º 4 do ETAF, na anterior redacção. Facturas falsas. Ónus da prova.*

### Sumário:

- I — O Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista que é, em processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, apenas conhece de direito, não se inscrevendo na sua apreciação pretensos erros na apreciação da prova e na fixação dos factos materiais (cfr. artº 21º, n.º 4 do ETAF, na anterior redacção), salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que exija a força de determinado meio de prova (cfr. artº 722º, n.º 2 do CPC).
- II — À Administração cumpre apenas o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação e ao contribuinte cabe provar a existência dos factos tributários que alega como fundamento do seu direito.

Processo n.º 338/07-30.

Recorrente: Silsa Confecção, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Silsa Confecções, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Norte que negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que aquela havia deduzido contra o acto de liquidação de Contribuição Industrial-Grupo A, respeitante ao ano de 1988 e no valor global de 14.064.732\$00, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. No relatório de inspecção confirma-se a relação de negócios de Batista e Magalhães Lda. com a impugnante (pág. 2);

2. As facturas, guias de remessa, documentos que titulam as transacções estão rubricadas pelos recepcionistas (relatório da inspecção, pág. 4);

3. Existem ainda recibos emitidos por Batista e Magalhães Lda.;

4. As transacções foram pagas por cheque, oportunamente descontados, ainda que com a intermediação de Alexandre José Silva Oliveira, que referiu não negociar com o Sr. Batista, o que prova que os recebimentos se destinavam à Batista e Magalhães Lda.;

5. Tais despesas deveriam ter sido consideradas como custos porque geraram proveitos relevados na contabilidade;

6. A indispensabilidade dos custos não carece de ser demonstrada e o poder da Administração Tributária é rigorosamente vinculado, inexistindo qualquer margem de livre apreciação por parte da mesma;

7. O custo referenciado integra-se no n.º 1 do artigo 26º do Código da Contribuição Industrial;

8. A contabilidade da impugnante goza da presunção de veracidade e de boa fé, porque não foi colocada em crise;

9. Da desconsideração dos custos sempre resulta que a impugnante não foi tributada pelo seu lucro real;

10. A dúvida na verificação ou não da transacção, a existir (a impugnante entende que não existe) aproveita à impugnante;

A Fazenda Pública contra-alegou para concluir:

1. O S.T.A apenas pode decidir sobre matéria de direito (art. 21º, 4 do anterior E.T.A.F).

2. A questão da falsidade das facturas integra matéria de facto.

3. Em consequência, ele não pode alterar a decisão do tribunal recorrido sobre a falsidade das facturas.

4. O campo de aplicação do art. 100º do C.P.T. situa-se na fase de avaliação e valoração da prova, isto é, também em sede da matéria de facto.

5. Não pode, pois, o S.T.A. fazer uso da citada norma.

6. A AF fundou o acto tributário na inexistência das operações subjacentes às facturas da Barbosa & Magalhães, Lda.

7. A questão da indispensabilidade dos custos rejeitados só se poria se as facturas fossem verdadeiras e os custos reais.

8. A presunção de veracidade da contabilidade da impugnante, decorrente do art. 78º do C.P.T., cessou face aos indícios existentes de falsidade das facturas.

9. Essa presunção não cessava apenas se a AF tivesse recorrido a métodos indirectos.

10. O lucro real do contribuinte é aquele que resulta das correcções efectuadas.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, já que e fundamentalmente, a recorrente mais não faz do que pôr em causa “juízos de apreciação da prova feitos pelas instâncias recorridas, alegando abundante matéria de facto” e, por outro lado, não tendo logrado “provar a materialidade das operações comerciais postas em causa pelos Serviços de Fiscalização” não podiam relevar “como custos as quantias que assim diz ter dispendido na aquisição de matérias primas”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O aresto recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1. O Serviço de Fiscalização Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Braga levou a cabo uma acção inspectiva à sociedade impugnante “Silsa - Confecções, Limitada”, na sequência da qual foi elaborado o Relatório cujo teor consta de fls. 70 a 78;

2. A impugnante, em 1988, encontrava-se colectada em Contribuição Industrial Grupo A, pelo exercício da actividade de CAE 321300;

3. A impugnante dedica-se à transformação do fio de algodão (de algodão com outras componentes) em malha, para posterior transformação em artigos de vestuário em série;

4. Na contabilidade da impugnante encontram-se facturas e as correspondentes guias de remessa passadas pela sociedade “Batista & Magalhães, Lda” cujos teores constam de fls. 29 a 44 dos autos e que aqui se dão por reproduzidos;

5. A impugnante efectuou os pagamentos das respectivas facturas através de cheque do Banco Espírito Santo Comercial de Lisboa (BESCL) e Credit Franco Portugais (CFP) no valor de 9.649.224\$00, 11.748.555\$00 e 13.765.247\$00 e 7.579.143\$00 respectivamente (fls. 79 a 82);

6. Para pagamento dos recibos n.º 19, 38, 43 e 47, no valor global de 13.765.247\$00 foi emitido o cheque n.º 912206976 do BESCL, em 08.04.88;

7. Para o pagamento, do recibo 134, na quantia de 7.579.143\$00 foi emitido o cheque n.º 7084016006 do CFP, em 22.07.88;

8. Para o pagamento do recibo 166 no montante de 11.748.555\$00, foi emitido o cheque n.º 1422071806, do BESCL, em 23.09.88;

9. Para o pagamento dos recibos n.º 190 e 195 no valor de 9.649.224\$00 foi emitido o cheque n.º 3422071890 do BESCL, em 26. 10.88;

10. Os cheques emitidos pela impugnante a favor da Batista e Magalhães, Lda foram endossados e depositados na conta n.º 405/04677/001.8, do BESCL, Balcão de S. Mamede de Infesta pertencente a Alexandre José da Silva Oliveira;

11. A “Batista & Magalhães, Lda.” emitiu os correspondentes recibos constam de fls. 45 a 52;

12. A Batista Magalhães, Lda. não tinha devidamente documentado as suas aquisições, que eram efectuadas à firma Tiedemann Têxtil, Lda. com sede no Porto e eram indicadas como inactiva desde 1986;

13. Não existem documentos comprovativos das encomendas realizadas à Batista e Magalhães nem livro de registo de entradas;

14. Na análise das entradas, saídas e existências em quantidades físicas, o Relatório considerou que haveria uma diferença entre a malha aplicada em produtos vendidos e a malha em vendas conforme a facturação de 41.436,51 quilos, para menos,

15. Com pertinência para as questões suscitadas nos autos, consta do Relatório de inspecção, no item “Desperdícios” consta: “(...) consideram-se as margens normais por serem as que se verificam na empresa.

na tecelagem 3%,

na tinturaria 10%

nas restantes operações 22%.;

e ainda (...)”

“CONCLUSÕES”

(...) “Tendo em atenção o referido no relatório do DDFT do Porto e o relatado, nomeadamente:

Ausência de notas de encomenda a Batista & Magalhães. Não terem entre as partes sido celebrados outros negócios para além dos de 1988,

A diferença de 41.436,51 Kls apontada, quase coincidente com as aquisições a Batista & Magalhães, que entre fio e malha totalizam 43.286 Kgs.

Afigura-se-me estarem reunidos os meios de prova para se considerar inexistente qualquer negócio entre o s.p. visitado e Batista e Magalhães, Lda. propondo-se:

Em IVA

Que se considerem as deduções indevidamente efectuadas, por contrariarem o disposto no artigo 19º do CIVA,

Em contribuição industrial

Que ao resultado fiscal apresentado se acresça o custo as aquisições em questão. (...)

16. Na sequência deste Relatório, a Repartição de Finanças de Barcelos procedeu à liquidação adicional de contribuição industrial referente a 1988, na importância de 14.064.732\$00 e dos correspondentes juros compensatórios na importância de 14.482.436\$00;

17. O José Alexandre da Silva Oliveira, pessoa a quem eram endossados os cheques, confirmou que nunca teve qualquer relação comercial com Sr. Batista, nunca lhe comprou ou vendeu algo, que os cheques eram depositados na sua conta, a pedido daquele, de quem era amigo pessoal, geralmente no dia seguinte dirigiam-se ambos ao balcão de S. Mamede levantavam o dinheiro que lhe era entregue e nunca auferiu qualquer remuneração por esse favor;

18. Em 06.12.1993 a impugnante procedeu ao pagamento de 14.064.733\$00 na Tesouraria da Fazenda Pública e relativa à Contribuição Industrial Grupo A.

Não se provaram os demais factos, relevantes para a discussão da causa, que não constam dos pontos que antecedem.

Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados no confronto dos documentos de fls. 10 a 94 dos autos corroborado pelo teor das declarações das testemunhas inquiridas

(fls. 133 e 133 versus, 141 a 145 e 256 a 258), com os colhidos pela administração fiscal e constantes do processo.

3 – Como é sabido, são as conclusões das alegações que delimitam o objecto do recurso.

No caso em apreço, da análise das conclusões da motivação do recurso da impugnante e como bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, ressalta à evidência que esta mais não faz do que pôr em causa “os juízos de apreciação da prova feitos pelas instâncias, alegando abundante matéria de facto”.

Ora e como é sabido, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista que é, apenas conhece de matéria de direito, como é o caso, não se inscrevendo a apreciação de pretensos erros na apreciação da prova e na fixação de factos materiais (cfr. artº 21º, n.º 4 do ETAF, anterior redacção), salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que exija a força de determinado meio de prova (artº 722º, n.º 2 do CPC).

No caso em apreço, nenhuma destas situações vem invocada ou mesmo alegada, pelo que a matéria de facto não pode ser censurada por este Supremo Tribunal, que não a pode alterar.

Como salienta Antunes Varela, in RLJ, ano 122º, pág. 120, “os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que, estão mais perto do sentido da norma aplicável ou dos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça”.

E a matéria de facto agora fixada aponta no sentido da decisão que, por isso, não merece qualquer censura.

Na verdade, o Tribunal recorrido deu como provado que as facturas são materialmente falsas, isto é, não correspondem a transacções efectivamente realizadas.

A propósito do ónus da prova, relativamente às facturas falsas, tem sido entendimento pacífico da jurisprudência de que “à Administração Tributária cumpre apenas, tendo em conta o princípio da legalidade administrativa e em termos correspondentes ao disposto no artº 342º do CC, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação.

Ao contribuinte cabe provar a existência de factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, isto é, a efectiva existência das alegadas transacções” (acórdão desta Secção do STA de 23/5/07, in rec. n.º 128/07).

Como se escreveu no Acórdão desta Secção do STA de 17/4/02, in rec. n.º 26.635, “cabe à administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, ou seja, ... da existência dos factos de que depende legalmente que ela deva agir ou possa agir em certo sentido”, como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua actual compreensão, entendido como mero limite à actividade da administração mas como fundamento de toda a sua a sua actividade.

O que corresponde ao ensinamento de Vieira de Andrade, in *Justiça Administrativa*, 2ª edição, p. 269: “há-de caber, em princípio à Administração, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegalidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos”.

Assim “quando o acto da Administração se traduza na afirmação positiva da prática, pelo contribuinte, do facto tributário e da sua expansão quantitativa, é a ela que incumbe a prova da sua verificação, devendo a dúvida ser resolvida pelo tribunal contra ela” (acórdão citado de 23/5/07).

No mesmo sentido, pode ver-se os acórdãos desta Secção do STA ali citados.

No caso subjudice, vem provado que a firma Batista e Magalhães, Lda não efectuou qualquer transacção comercial com a impugnante.

E sendo assim, como bem se anota no aresto recorrido, a recorrente “não podia relevar como custos as quantias que diz ter expendido com a aquisição daquela matéria prima como encargo indispensável para a aferição de ganhos e manutenção da fonte produtora”, sendo certo que lhe competia demonstrar a veracidade das transacções, o que não logrou provar.

4 – E do que fica exposto, é também evidente que não colhe o argumento invocado pela recorrente na conclusão 9ª da sua motivação do recurso, ou seja, que “da desconsideração dos custos sempre resulta que a impugnante não foi tributada pelo seu lucro real”.

Com efeito, dispõe o artº 104º, n.º 2 da CRP que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Como mais uma vez bem anota o Exmº Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, “assim, o princípio da tributação pelo rendimento real só estaria em causa se se provasse, efectivamente, que a recorrente efectuou a despesa declarada e não atendida pela Administração Fiscal.

Ora o que sobre esta matéria se deu como assente nas instâncias foi que a recorrente não logrou provar a materialidade das operações comerciais postas em causa pelos Serviços de Fiscalização, não podendo relevar como custos as quantias que assim diz ter dispendido para aquisição de matérias primas”.

Pelo que falecem, assim, todas as conclusões do recurso, estando, pois, o mesmo votado ao insucesso.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 31 de Outubro de 2007

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

- I — A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr: artºs 12º, n.º 5, 26º, n.º 1, alínea b), 31º, n.º 3 e 38º, alínea a) do ETAF, na actual redacção e 280º, n.º 1 do CPPT).*
- II — A formulação de juízos sobre a conveniência ou não da realização de diligências para averiguar factos cuja averiguação se mostre necessária é uma actividade que não tem a ver com a interpretação de qualquer norma legal, mas que exige apenas a aplicação de regras da experiência e, por isso, deve ser considerada matéria da exclusiva competência dos tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto, sendo os seus juízos nessa matéria incontroláveis pelos tribunais com meros poderes de revista.*
- III — Sendo assim, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 499/07-30.

Recorrente: José Jorge Moreira de Freitas.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – José Jorge Moreira de Freitas, melhor identificado nos autos, não se conformando com o despacho do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que considerou desnecessária a inquirição das testemunhas arroladas para conhecimento do pedido deduzido na oposição à execução fiscal que havia intentado contra o despacho que ordenou contra si a reversão das dívidas fiscais de IRC e IVA e respectivos juros compensatórios da originária executada Basreboques, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O Despacho recorrido (fls. 675), deve ser anulado e revogado, com todas as consequências: a PI contém inúmeros factos passíveis de prova testemunhal, com relevo e importância para a decisão.

2. O Despacho recorrido violou, por isso, os arts. 114º, 115º, n.º 1, 118º e 119º (*ex vi* n.º 1 do 211º) do CPPT.

3. Há um naipe de factos, a provar por testemunhas, com extrema relevância para a decisão, tais como os dos arts. 38º a 40º, 41º a 43º, 45º a 48º, 50º a 53º, 57º, 58º, 65º, 66º a 76º, 77º a 87º, 88º a 93º, 99º a 105º, 107º a 134º da PI.

4. Por decorrência do princípio da verdade material, a lei admite todos os meios gerais de prova, não assumindo a prova testemunhal uma natureza subsidiária ou residual.



5. Nos termos do n.º 1 do art. 13º do CPT, incumbe ao aqui oponente o ónus da prova relativamente ao facto de que “...não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais”;

6. Na verdade, entende o oponente, lançando mão de um verdadeiro direito potestativo, que só poderá provar aqueles factos (cujo o ónus lhe incumbe), através do recurso à prova testemunhal — reafirme-se, o oponente nunca exerceu de facto a gerência das BASREBOQUES; e, ainda que assim não se entendesse, no final do período em causa (1991/1996), a BASREBOQUES tinha activo líquido suficiente para satisfazer os créditos fiscais exequendos

7. No limite, a não se produzir a indispensável prova testemunhal, solicitada pelo oponente, irão certamente persistir dúvidas sobre a veracidade dos factos essenciais que sustentam a relação controvertida e, assim sendo, atentas as referidas considerações, como prescreve o n.º 1 do art. 100º do CPPT, em caso de dúvida, o acto tributário deve ser anulado.

8. De acordo com o Princípio da Verdade Material (e investigação do Juiz) não deve ser vedado à recorrente — na mais nobre cooperação com a Justiça — a inquirição de testemunhas que auxiliariam o Tribunal na descoberta da verdade, ainda que o ónus da prova não lhe compita, mas sim à Administração fiscal.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no qual suscitou a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do presente recurso, uma vez que nas conclusões 3ª, 6ª e 7ª da sua motivação “vem alegar erro de julgamento sobre matéria de facto que não pode ser sindicado por este Supremo Tribunal Administrativo”, conforme jurisprudência, que cita.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente, nos termos que constam de fls. 715 a 717, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso (artº 16º, nºs 1 e 2 do CPPT).

2 – Como é sabido, o STA só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se em causa estiver, apenas, matéria de direito.

Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas sim o TCA.

É o que resulta do disposto nos artºs 12º, n.º 5, 26º, n.º 1, alínea b), 31º, n.º 3 e 38º, alínea a) do ETAF/04 e 280º, n.º 1 do CPPT.

3 – Sendo assim e fazendo aplicação dos princípios consagrados nos citados dispositivos legais ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, o recorrente refere que:

“3. Há um naipe de factos, a provar por testemunhas, com extrema relevância para a decisão, tais como os dos arts. 38º a 40º, 41º a 43º, 45º a 48º, 50º a 53º, 57º, 58º, 65º, 66º a 76º, 77º a 87º, 88º a 93º, 99º a 105º, 107º a 134º da PI...

6. Na verdade, entende o oponente, lançando mão de um verdadeiro direito potestativo, que só poderá provar aqueles factos (cujo o ónus lhe incumbe), através do recurso à prova testemunhal — reafirme-se, o oponente nunca exerceu de facto a gerência das BASREBOQUES; e, ainda que assim não se entendesse, no final do período em causa (1991/1996), a BASREBOQUES tinha activo líquido suficiente para satisfazer os créditos fiscais exequendos.

7. No limite, a não se produzir a indispensável prova testemunhal, solicitada pelo oponente, irão certamente persistir dúvidas sobre a veracidade dos factos essenciais que sustentam a relação controvertida e, assim sendo, atentas as referidas considerações, como prescreve o n.º 1 do art. 100º do CPPT, em caso de dúvida, o acto tributário deve ser anulado...”.

Da transcrição das referidas conclusões, ressalta à evidência que o recorrente mais não faz do que formular juízos sobre a conveniência da inquirição das testemunhas arroladas, a fim de poder demonstrar que não exerceu a gerência de facto da executada originária e que não foi por culpa sua que o património social se dissipou.

Ora e como vem sendo, jurisprudencialmente, entendido, “a formulação de juízos sobre a conveniência ou não da realização de diligências para averiguar factos cuja averiguação se mostre necessária é uma actividade que não tem a ver com a interpretação de qualquer norma legal, mas que exige apenas a aplicação de regras da experiência e, por isso, tem vindo a ser considerada matéria da exclusiva competência dos tribunais com poderes de cognição no domínio da matéria de facto, sendo os seus juízos nessa matéria incontornáveis pelos tribunais com meros poderes de revista” (Acórdão da Secção do Contencioso Administrativo deste STA de 12/11/03, in rec. n.º 41.291).

No mesmo sentido se tem vindo a pronunciar o Supremo Tribunal de Justiça (vide, entre outros, os acórdãos de 3/6/98, in rec. n.º 295/98 e de 16/4/98, in rec. n.º 16/98, citados naquele aresto).

No caso em apreço, o Mmº Juiz “a quo”, no despacho recorrido, formulou um juízo negativo sobre a conveniência da realização da inquirição das testemunhas arroladas pelo recorrente e, por isso, em face do estabelecido nos artºs 26º, n.º 1, alínea b) e 38º, alínea a) do ETAF/04 e 722º, n.º 2 do CPC,

não poderá este STA exercer censura sobre o juízo negativo que o tribunal recorrido formulou sobre a conveniência da inquirição das testemunhas arroladas.

Deste modo, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que o recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão “a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. artºs 12º, n.º 5, 26º, n.º 1, alínea b), 31º, n.º 3 e 38º, alínea a) do ETAF/04 e 280º, n.º 1 do CPPT).

4 – Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, n.º 3 do CPPT).

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 5 Ucs e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 31 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Execução fiscal. Credor com garantia real. Falta de citação. Anulação da venda.*

### Sumário:

*Há fundamento para a anulação da venda em processo de execução fiscal por motivo da falta de citação do credor com garantia real, apenas quando em tal venda o exequente tiver sido beneficiário exclusivo.*

Processo n.º: 575-07-30.

Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA.

Recorrido: Cabo Santo – Gestão e Investimentos Imobiliários e Prestação de Serviços, SA. e Fazenda Pública.

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

1.1 “Caixa Geral de Depósitos, S.A.” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, nestes autos de execução fiscal, em que é executado António Aurélio Castro Moreira, julgou improcedente o presente incidente de anulação de venda.

1.2 Em alegação, a recorrente apresenta as seguintes conclusões.

1. As normas do CPC só são aplicáveis subsidiariamente ao CPPT se existir uma lacuna de natureza processual na regulamentação deste diploma legal.

2. O legislador fiscal regulou integralmente e imperativamente no art.º 165º do CPPT as situações que originam nulidades insanáveis em processo de execução fiscal e quais as consequências decorrentes de tal nulidade.

3. Estabelecendo na alínea a), n.º 1, do art.º 165º do CPPT que é insanável a falta de citação e determinando o seu n.º 2, sem qualquer distinção ou ressalva, que as nulidades dos actos tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente.

4. Em processo de execução fiscal a falta de citação tem sempre como efeito a nulidade dos actos subsequentes, neste caso, o da anulação da venda.

5. Na venda executiva o efeito translativo da venda faz-se do executado para o adquirente sem que este seja o beneficiário do preço que reverterá para o exequente e/ou para os credores.

6. Beneficiário exclusivo da venda será o exequente se adquirir o bem ou se para ele houver revertido a totalidade do preço.

7. Os terceiros adquirentes no confronto com o exequente não podem considerar-se beneficiários do que adquirem.

8. A sentença violou por erro de aplicação e de interpretação o disposto nos artigos 2º, 165º do CPPT e no art.º 864º n.º 10 do CPC, pelo que deve ser revogada, como é de justiça.

1.3 A recorrida compradora contra-alegou e formulou as seguintes conclusões.

A) O artº 864º do Código de Processo Civil, designadamente o seu 10 (anterior n.º 3) é aplicável ao caso *sub judice*.

B) A Fazenda Nacional não é a única beneficiária da venda efectuada em que a Recorrida foi compradora.

C) Pelo que não merece a douda sentença em recurso as críticas da Recorrente, devendo a mesma ser confirmada.

D) Sem prescindir, e apenas por cautela de patrocínio, a Recorrida amplia o recurso ao abrigo do artº 684º-A do CPC, com mais as seguintes conclusões:

E) O pedido de anulação de venda é intempestivo. Deve por isso ser indeferido. Sem prescindir,

F) A Requerente deveria ter alegado prejuízos prováveis e reclamado simultaneamente os seus eventuais créditos - o que não fez. Deve o seu pedido por isso ser indeferido. Sem prescindir,

G) A Lei não permite a anulação da venda já efectuada, em casos de falta de citação, dando apenas direito a indemnização. Assim, tal eventual direito não poderá ser oposto à aqui Recorrida compradora.

Nestes termos e pelo muito que, como sempre, não deixará de ser proficientemente suprido, deve o recurso ser julgado improcedente, confirmando-se a sentença recorrida, ou, sem prescindir, o incidente deduzido ser sempre e de qualquer modo julgado improcedente ou, ainda sem prescindir, sempre inoponível à Requerida, com todas as consequências legais como é de INTEIRA JUSTIÇA.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso não merece provimento e a decisão impugnada deve ser confirmada, dizendo o seguinte.

1. A falta de citação que constitui nulidade insanável em processo de execução fiscal é apenas a do executado, quando possa prejudicar a sua defesa (art.165º n.º1 alínea a) CPPT: Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 p. 738/740)

2. O art. 864º n.º 10 CPC é aplicável subsidiariamente ao processo de execução fiscal, porque nele não se prevê situação em que a falta das citações legalmente prescritas (executado, cônjuge e credores) coexista com a venda do bem penhorado

3. No caso *sub judicio* não há fundamento legal para a anulação da venda porque, tendo o imóvel penhorado sido adquirido por terceiro, o exequente não foi exclusivo beneficiário da venda (cfr. Lopes Cardoso Manual da Acção Executiva TNCM p. 505; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 p. 982)

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

O artigo 684.º-A do Código de Processo Civil, sob a epígrafe “Ampliação do âmbito do recurso a requerimento do recorrido”, preceitua que «*Pode ainda o recorrido, na respectiva alegação e a título subsidiário, arguir a nulidade da sentença ou impugnar a decisão proferida sobre pontos determinados da matéria de facto, não impugnados pelo recorrente, prevenindo a hipótese de procedência das questões por este suscitadas*» (n.º 2).

No presente caso, a ora recorrida vem concluir, em contra-alegação, que «amplia o recurso ao abrigo do artº 684º- A do CPC, com mais as seguintes conclusões [D), E) e F)]:

- O pedido de anulação de venda é intempestivo. Deve por isso ser indeferido. Sem prescindir,

- A Requerente deveria ter alegado prejuízos prováveis e reclamado simultaneamente os seus eventuais créditos - o que não fez. Deve o seu pedido por isso ser indeferido».

Ora, as conclusões, de que «o pedido de anulação de venda é intempestivo» e de que «a Requerente deveria ter alegado prejuízos prováveis e reclamado simultaneamente os seus eventuais créditos», caem inteiramente fora do âmbito da faculdade legal acima dita, de «*arguir a nulidade da sentença ou impugnar a decisão proferida sobre pontos determinados da matéria de facto, não impugnados pelo recorrente*» – pelo que não pode ser acolhida a requerida ampliação do âmbito do recurso.

De resto, a questão de que «o pedido de anulação de venda é intempestivo» foi já levantada em 1.ª instância sob a capa de «extemporaneidade da invocação da nulidade, por já ter transitado a decisão que declarou extinta a execução» – e a sentença recorrida, ao acolher a afirmação da ora recorrente de «ignorar se foi extinta ou não a execução, porque nunca lhe foi notificada», deu a essa questão uma solução inequívoca, a qual se apresenta no sentido de não julgar intempestivo o pedido de anulação da venda (solução que, aliás, aqui concretamente se não põe em causa).

E, assim, em face do teor das conclusões da alegação, e das da contra-alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se a sentença recorrida violou, ou não, o artigo 165.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e o artigo 864.º, n.º 10, do Código de Processo Civil.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. O processo executivo acima referenciado, foi instaurado em 1998.05.26, por dívidas de IRS do ano de 1996 (fls. 2), tendo o executado acima identificado sido citado nos termos do n.º 3 do artº 191º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (citação pessoal), em 1999.02.25 (fls. 3);

2. Em 2000.02.10, foi remetida carta precatória para o Serviço de Finanças do Porto - 6.º Bairro, para penhora e demais termos (fls. 4), tendo sido instaurado no Serviço de Finanças deprecado o processo n.º 3182-00/700020.0;

3. Aos 2006.01.31, foi a referida carta precatória devolvida, com a indicação de que se encontrava finda por pagamento.

4. No Serviço de Finanças deprecado foi penhorado, em 2000.10.19, o prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Cedofeita, concelho do Porto, sob o artigo 10369 - fracção N (fls. 5 a fls. 6), tendo sido efectuado o registo da mesma junto da 2ª Conservatória de Registo Predial do Porto, em 2000.12.28 (fls. 7 a fls. 22);

5. Aos 2005.04.13, foi notificado o executado de que foi designado o dia 13 de Junho de 2005 para a venda por propostas em carta fechada do bem penhorado (fls. 23 a fls. 24);

6. Foram publicados anúncios e editais, notificado o fiel depositário e o Banco BPI, na qualidade de credor com garantia real (fls. 25 a fls. 34);

7. Na data marcada para a venda, o chefe do Serviço de Finanças adjudicou o bem ao maior proponente, Cabo Santo - Gestão e Investimentos Imobiliários e Prestação de Serviços, SA, pelo valor de € 22.000,00 (fls. 35 a fls. 36);

8. O produto da venda foi aplicado no processo executivo, tendo o mesmo ficado extinto por pagamento voluntário em 2005.09.07 (fls. 37 a 39).

9. A favor de BNU, integrado por fusão na CGD, encontrava-se registada hipoteca para garantia do capital de 18.587.299\$00, por apresentação de 1/2/2000. fls. 14 destes autos.

10. Nos autos de execução a requerente não foi citada para os efeitos de reclamar o seu crédito. Não se provaram outros factos.

2.2 Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 165.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «*são nulidades insanáveis em processo de execução fiscal (...) a falta de citação, quando possa prejudicar a defesa do interessado*».

E, de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo 165.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «*as nulidades mencionadas são de conhecimento oficioso e podem ser arguidas até ao trânsito em julgado da decisão final*».

Sob a epígrafe “Citação dos credores preferentes e do cônjuge”, o artigo 239.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe, no seu n.º 1, que «*Feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados (...), sem o que a execução não prosseguirá*».

Na alínea b) do n.º 3 do artigo 864.º do Código de Processo Civil, por sua vez, impõe-se a citação dos «*credores que sejam titulares de direito real de garantia, registado ou conhecido, para reclamarem o pagamento dos seus créditos*».

O n.º 10 do mesmo artigo 864.º do Código de Processo Civil estabelece, porém, que «*a falta das citações prescritas tem o mesmo efeito que a falta de citação do réu, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remições ou pagamentos já efectuados, dos quais o exequente não haja sido exclusivo beneficiário, ficando salvo à pessoa que devia ter sido citada o direito de ser indemnizada, pelo exequente ou outro credor pago em vez dela, segundo as regras do enriquecimento sem causa, sem prejuízo da responsabilidade civil, nos termos gerais, da pessoa a quem seja imputável a falta de citação*».

Quer dizer: os efeitos da falta de citação dos credores, e o indevido prosseguimento da execução sem serem efectuadas as citações aqui referidas tem os efeitos previstos no artigo 864.º, n.º 10, do Código de Processo Civil, conjugado com o artigo 165.º, n.º 1, alínea a), deste Código. Ou seja: aquela falta de citação tem os mesmos efeitos que a falta de citação do executado, mas não importa a anulação das vendas, adjudicações, remições ou pagamentos já efectuados, das quais o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário, sem prejuízo do direito da pessoa que devia ter sido citada ser indemnizada pelo exequente ou outro credor pago em vez dela, segundo as regras do enriquecimento sem causa, sem prejuízo ainda da responsabilidade civil, nos termos gerais, que possa recair sobre a pessoa a quem seja imputável a falta de citação. Na verdade, neste artigo 239.º, ao ordenar-se a citação dos credores logo após a penhora, tem-se em vista permitir-lhes acompanhar a praça, além de reclamarem os créditos respectivos, para poderem providenciar para que não ocorra uma degradação do preço da venda e, em consequência, a insolvabilidade do crédito. Não há qualquer razão que possa justificar que em execução fiscal o comprador dos bens mereça menor protecção do que a que merece o comprador dos bens em execução comum, porquanto é idêntico o objectivo legal de promover a venda e o seu respectivo rendimento, na linha do qual estará a diminuição dos casos de risco de anulação do acto em que o comprador não seja interessado. Para efeitos do artigo 864.º, n.º 10, do Código de Processo Civil, deverá entender-se que o exequente não será o exclusivo beneficiário da venda quando não for ele o comprador ou quando algum credor além dele seja pago pelo produto da venda. Na verdade, o alcance desta disposição será o de afastar a aplicabilidade da norma em causa, permitindo a anulação da venda, nos casos em que o adquirente é o próprio exequente, casos estes em que não estão em jogo interesses de terceiros, que, ao contrário do exequente, não conhecem ou não têm obrigação de conhecer as irregularidades processuais de que eventualmente enferme o processo executivo, e cujas expectativas na estabilidade da venda, por esse facto, merecem maior consideração. Assim, efectivada a arguição da nulidade por falta de citação antes da venda, adjudicação de bens, remições ou pagamentos, se aquela falta puder prejudicar a defesa do interessado, tem sempre por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos (artigo 165.º,

n.º 2). Realizada venda, adjudicação de bens, remição ou pagamentos, a anulação só pode ocorrer se o exequente foi o exclusivo beneficiário dele, ficando o que indevidamente não tenha sido citado com o direito de ser indemnizado nos termos do n.º 10 do art. 864.º do Código de Processo Civil.

Cf. Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, II vol., em anotação ao artigo 239.º.

2.3 No caso *sub judicio*, entre outros factos, acha-se assente que «a favor de BNU, integrado por fusão na CGD, encontrava-se registada hipoteca para garantia do capital de 18.587.299\$00, por apresentação de 1/2/2000»; que «nos autos de execução a requerente não foi citada para os efeitos de reclamar o seu crédito»; e que «na data marcada para a venda, o chefe do Serviço de Finanças adjudicou o bem ao maior proponente, Cabo Santo - Gestão e Investimentos Imobiliários e Prestação de Serviços, SA, pelo valor de € 22.000,00».

A sentença recorrida, para julgar «improcedente o presente incidente», considera, desde logo, que «o artigo 165 do CPPT tem que ser conjugado com o artigo 864, n.º 10 do CPC (anterior n.º 3)».

E, citando Lopes Cardoso, *Manual da Acção Executiva*, INCM, p. 505, avança a sentença recorrida que «a lei exige, para anulação das ditas vendas e adjudicações, não só que o exequente seja seu beneficiário mas ainda que ele seja beneficiário “exclusivo”. Tal não sucederá quando seja comprador outra pessoa, quando seja adjudicatário outro credor, quando os bens adquiridos pelo exequente forem remidos ou quando for reconhecido direito de preferência doutra pessoa na aquisição feita pelo exequente».

Ora, no presente caso, «outra pessoa», “Cabo Santo - Gestão e Investimentos Imobiliários e Prestação de Serviços, SA”, foi o comprador na venda executiva, que não a entidade exequente.

Assim, não tendo sido a entidade exequente beneficiária exclusiva da venda executiva, não pode esta ser anulada – pelo que, tendo feito correcta interpretação e aplicação da lei, deve ser confirmada a sentença recorrida.

Deste modo, forçoso é concluir, e em resposta ao *thema decidendum*, que, ao contrário do que pretende a ora recorrente, não houve violação do artigo 165.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, nem do artigo 864.º, n.º 10, do Código de Processo Civil.

E, então, havemos de convir que há fundamento para a *anulação da venda* em processo de *execução fiscal* por motivo da *falta de citação do credor com garantia real*, apenas quando em tal venda o *exequente* tiver sido *beneficiário exclusivo*.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — Jorge Lino (relator) — Lúcio Barbosa — António Calhau.

## Acórdão de 31 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Autoliquidação. Reclamação necessária. art. 131º do CPPT.*

### Sumário:

- I — Em caso de autoliquidação, a via contenciosa abre-se apenas depois da reclamação – necessária – apresentada pelo contribuinte – art. 131º do CPPT.*
- II — Esta norma não viola o princípio constitucional do acesso ao direito nem viola qualquer norma da LGT, nomeadamente os seus artºs 9º, nºs. 1 e 2 e 95º, n.º 1.*

Processo n.º: 593/07-30.

Recorrente: ARSOL – Plásticos, Ld.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ARSOL – Plásticos, Ld.**, com sede na Rua Elias Garcia, 1040, Ermesinde, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação adicional de IRC do ano de 1998.

O Mm. Juiz do TAF de Penafiel julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para ESTE Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta sentença recorrida julgou improcedente a impugnação de IRC do ano de 1998, com fundamento na sua ilegal interposição, decorrente do facto de não ter sido precedida de reclamação graciosa nos termos do art. 131º, n.ºs 1 e 3, do CPPT. Todavia,

2. Ao contrário do propugnado na douta sentença recorrida, não se verificam *in casu* os pressupostos fácticos subsumíveis ao disposto no citado art. 131º do CPPT, já que estes não configuram um “caso de erro na autoliquidação”.

3. Para que a situação em apreço fosse subsumível ao conceito de autoliquidação, fazia-se mister que o imposto tivesse sido entregue ao Estado por iniciativa da recorrente, o que não foi o caso, como aliás, é reconhecido e assumido na douta sentença sob recurso.

4. Também da prova produzida nos autos se vê que a aqui recorrente apresentou a declaração fiscal atinente ao imposto controvertido por mera cautela na sequência de pressão nesse sentido dos serviços de inspecção tributária, e com vista a esconjurar a perspectiva de ter de enfrentar um processo de natureza penal.

5. Vê-se igualmente da prova produzida que a iniciativa da liquidação do imposto não foi da ora recorrente, mas, sim, da Administração, que desencadeou uma acção inspectiva dirigida ao apuramento da sua situação tributária pelas razões enunciadas a fls. 4 do respectivo projecto de relatório.

6. 6a o que caracteriza a autoliquidação, nos casos em que a lei a prevê – vg. o Código do IRC – é a auto propulsão, desenvolvimento e conclusão do respectivo procedimento pelo sujeito passivo dessa obrigação, sem qualquer intervenção conformadora da Administração Fiscal, que apenas intervém *a posteriori* e apenas no exercício dos seus poderes de fiscalização e reposição da legalidade.

7. A douta sentença fez, assim, indevida aplicação ao caso do art. 131º, n.ºs 1 e 3, do CPPT, não podendo, desta feita, manter-se na ordem jurídica.

Sem prescindir,

8. E ainda quando não lograsse vencimento a tese acabada de defender, o que só por mera hipótese se concede, sempre a douta sentença haverá de soçobrar por ter feito aplicação da citada norma legal ferida de inconstitucionalidade.

9. E isto, desde logo, por violação da Lei Geral Tributária - mormente os seus art.ºs 9º, n.ºs 1 e 2, e 95º, n. 1.

10. Sendo que, nos termos da alínea a) do n.º 2 do citado art. 95º, também pode ser lesiva, para efeitos da mesma Lei, a liquidação de tributos, como tal se considerando, de igual modo, os actos de autoliquidação.

Mas não só, pois que,

11. Salvo melhor opinião, ademais de aquele art. 131º, n.ºs 1 e 3, do CPPT violar os princípios constitucionais da tutela efectiva e da impugnabilidade contenciosa de quaisquer administrativos, em nenhuma norma da LGT se faz depender, em matéria de autoliquidação, o exercício do direito de impugnar ou recorrer contenciosamente da prévia e obrigatória apresentação de reclamação graciosa.

12. Em face da prevalência das normas da LGT sobre as do CPPT, expressamente reconhecida no art. 1º deste último Código e também por força do disposto na alínea c), do n.º 1, do art. 51º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, que conforma o sentido da autorização legislativa concedida ao Governo para aprovar aquela Lei – regulamentação da LGT e compatibilização com as suas das normas do CPT – está ferida de inconstitucionalidade a alteração do regime previsto na LGT operada pelo art. 131º do CPPT.

13. Cominação esta – a da inconstitucionalidade do art. 131º do CPPT – que mais se impõe no caso vertente, sabido que foi a Administração Fiscal quem despoletou o procedimento tributário pré-ordenado à liquidação dos tributos considerados em dívida.

14. Acresce que, a imposição à recorrente pelo art. 131º do CPPT do ónus de interposição de reclamação graciosa prévia à impugnação, como condição de procedibilidade desta, atenta contra o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva plasmado no art. 20º da CRP e contra o disposto no art. 97º da LGT, pelo que, também nesta vertente, aquela norma naufraga por inconstitucionalidade material e orgânica.

15. A norma do art. 131º do CPPT, no concernente à autoliquidação, não só extravasa os limites traçados ao Governo pela LGT, nos termos já acima assinalados, como também consagra um regime excepcional injustificado relativamente aos actos tributários *stricto sensu* consubstanciados em liquidações da autoria dos serviços fiscais e, de novo, ao arripio do disposto na LGT, mormente dos seus art.ºs 54º, n.º 2, 78º, n.º 2, e 95º, n.º 2, alínea a), que equiparam autoliquidação e liquidação, em matéria de garantias dos contribuintes, no primeiro caso, de revisão officiosa, no segundo, e de impugnação judicial, no terceiro.

16. O que constitui uma nova causa geradora de inconstitucionalidade, nos termos já aduzidos supra e que aqui se reiteram, que inquina irremediavelmente a douta sentença recorrida.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

A liquidação aqui em causa decorreu de declaração voluntariamente efectuada pela impugnante, que teve em conta as correcções técnicas constantes do projecto de relatório de inspecção tributária, efectuada à impugnante durante os meses de Maio a Julho de 2002, e ordenada pela DGI -DG de Aveiro por ordem de serviço n.º 30370. E, relativamente aos exercícios de 1998, 1999 e 2000 em sede de IVA, IRS e IRC;

Dou por integralmente reproduzido o “Projecto de Relatório de Inspeção Tributária”.

3. As questões a decidir são estas:

Estamos perante uma autoliquidação?

O art. 131º do CPPT viola a LGT e a CRP?

Vejamos então.

Nas 7 primeiras conclusões das alegações de recurso, a impugnante defende que não houve qualquer autoliquidação.

Isto porque só procedeu à apresentação da declaração fiscal atinente ao imposto, seja por mera cautela, (para evitar nomeadamente um processo de natureza penal), seja porque tal apresentação decorreu, não de uma iniciativa espontânea própria, mas sim em consequência de uma acção inspectiva prévia desencadeada pela AF.

Mas não tem qualquer razão.

É óbvio que se trata de uma autoliquidação.

O facto de pretender – no seu dizer – evitar um processo penal é absolutamente irrelevante.

Por outro lado, o facto de só o fazer depois de uma acção inspectiva é igualmente irrelevante. Nada impedia a impugnante de aguardar a liquidação oficiosa feita pela AF.

Improcedem pois estas conclusões.

Defende depois – conclusões 7ª a 10ª – que há violação dos artºs 9º, n.ºs. 1 e 2 e 95º, n.º 1, da LGT. Concretamente, o art. 131º do CPPT viola tais normativos.

Isto porque a LGT tem um valor reforçado relativamente ao CPPT.

Reconhecendo embora essa supremacia, não vemos que haja a citada violação.

Desde logo pela razão de que o art. 95º, 1, da LGT, assegura que “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos”, também acrescenta que esse direito se deve conformar às “formas de processo prescritas na lei”.

Ora, está assegurada a impugnação da autoliquidação dos tributos – como decorre expressamente do n.º 2, alínea a) deste normativo, desde que cumpridos os formalismos prescritos na lei (que são os do art. 131º do CPPT).

Formalismo que é a reclamação necessária prévia – art. 131º, 1, do CPPT.

Aliás num prazo bem generoso: 2 anos – vide disposição citada.

Não se vê, por outro lado, que haja violação do acesso à justiça tributária, como decorre do art. 9º, 1, da LGT.

Na verdade, o contribuinte não está impedido de impugnar a autoliquidação. Tem é que previamente reclamar. Isto porque, no caso de autoliquidação, não há um acto da administração que seja imediatamente impugnável, mas sim um acto voluntário do contribuinte. Assim, bem se compreende que o legislador exija, neste caso, a prévia reclamação, a fim de que seja proferido um acto (ou se ficcione essa prática, no caso de indeferimento tácito), para que se abra a via contenciosa.

Não procedem assim aquelas conclusões das alegações de recurso.

E também não se pode dizer que, face à prevalência da LGT sobre o CPPT, se deve falar em inconstitucionalidade do art. 131º do CPPT, por violação dos princípios constitucionais da tutela efectiva e da impugnabilidade contenciosa de actos administrativos por isso que em nenhuma norma da LGT se faz depender, em matéria de autoliquidação, o exercício do direito de impugnar ou recorrer contenciosamente da prévia e apresentação da reclamação graciosa (conclusões 11ª a 13ª).

E não é assim, porque, como dissemos, estamos perante uma autoliquidação do contribuinte, pelo que não se pode falar em acto administrativo. Este (o acto administrativo) será posterior à reclamação necessária.

E só depois do acto tributário praticado (expresso ou ficto) é que se abre imediatamente a via contenciosa.

Não vemos assim onde esteja a apontada inconstitucionalidade.

Improcedem pois estas conclusões das alegações de recurso.

Falta finalmente versar a alegada violação do princípio constitucional da tutela efectiva, com assento no art. 20º da CRP (conclusões 14ª a 16ª).

Não vemos como foi violado este princípio constitucional, por isso que é assegurado ao contribuinte a impugnação do acto administrativo subsequente à reclamação necessária.

Tudo radica – como vimos – na consideração de que na autoliquidação não estamos perante um acto da administração, mas sim perante um acto voluntário do próprio contribuinte.

Ou seja: para o legislador, o que está em causa é sempre o acto da administração. Assim, se o acto é praticado pelo contribuinte (autoliquidação), deve ele dirigir-se primeiro à administração, reconhecendo o seu erro e exigindo um acto da administração que corrija esse erro. E então, praticado o acto, está o contribuinte em condições de o impugnar contenciosamente.

Não vemos aqui que haja uma diferenciação legal positiva da Administração perante o contribuinte.

O que se está em causa é sempre uma decisão da administração que lese o contribuinte. Seja uma decisão primária (chamemos-lhe assim) da Administração, seja uma decisão secundária (expressa ou tácita) da mesma Administração em função do pedido formulado pelo contribuinte, que reconhece ter errado na autoliquidação.

Parece-nos um caminho razoável este seguido pelo legislador, e não vemos em que medida possa ele violar o princípio do acesso ao direito.

Não procedem assim estas conclusões.

Em suma, o recurso está condenado a soçobrar.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* (Vencido. Perante a factualidade fixada, não é seguro concluir pela existência de uma autoliquidação, mesmo considerando que essa é uma exigência legal. Assim, votei que se obtivesse a “declaração” a que se alude na matéria de facto fixada na sentença) — *António Calhau*.

## Acórdão de 31 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Sentença. Fixação da matéria de facto por remissão para os articulados e para documento junto aos autos. Nulidade de conhecimento oficioso.*

### Sumário:

- I — Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.*
- II — A mera remissão para um documento tem apenas o alcance de dar como provada a existência desse documento, um meio de prova, e não o de dar como provada a existência de factos que com base neles se possam considerar como provados.*
- III — Não pode considerar-se discriminada na sentença recorrida a matéria de facto relevante para a decisão da causa através de simples remissão para segmentos dos articulados.*
- IV — Tal situação configura uma omissão absoluta de julgamento sobre a matéria de facto, de conhecimento oficioso, nos termos do art.º 729.º, n.º 3 CPC, aqui aplicável “ex vi” da alínea e) do art.º 2.º do CPPT, e não nulidade de sentença prevista no n.º 1 do art.º 125.º CPPT, esta sim dependente de arguição das partes.*
- V — Impõe-se, por isso, a anulação da decisão recorrida, e a consequente remessa dos autos ao tribunal “a quo”, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto, de acordo com o que acima se deixa explicitado.*

Processo n.º 596/07-30.

Recorrente: Sovereign Trust Portugal – Serviços de Assistência Financeira, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. António Calhau.

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

**I** – Sovereign Trust Portugal – Serviços Assistência Financeira, Lda., com sede em Lagoa, veio impugnar judicialmente as liquidações de IVA relativo aos anos de 1998 a 2000, pedindo a sua anulação.

Por sentença de 24/4/07 do Mmo. Juiz do TAF de Loulé foi a impugnação judicial julgada improcedente e, em consequência, absolvida a Fazenda Pública do pedido.



Não se conformando com tal decisão, dela vem agora a impugnante interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. Não é verdade que as facturas emitidas pela recorrente não reúnam os requisitos legais, mais concretamente o previsto na alínea b), do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA.

2. Com efeito, a mera remissão para os contratos basta para identificar os serviços em questão, dado que tais contratos, que são do perfeito conhecimento da SOVEREIGN TRUST (GILBRALTAR) LTD, identificam os serviços contratados e que à impugnante incumbe prestar, bem como a sua natureza e custo.

3. Tais serviços foram suficientemente identificados, razão pela qual no decurso do procedimento de inspecção, a Administração Tributária teve acesso a toda a informação que necessitava para levar a cabo cabalmente a sua acção fiscalizadora.

4. O facto das facturas estarem redigidas em língua inglesa também não leva à conclusão que não têm forma legal, pois são aplicáveis, aqui, as normas constantes dos art.ºs 35.º a 39.º do CIVA, nas quais vêm estabelecidas as formalidades que as facturas devem respeitar.

5. Em nenhum destes artigos, ou em qualquer legislação complementar ao CIVA, vem prevista a língua em que devem ser redigidas as facturas; com efeito, relativamente a este ponto existe apenas a orientação da Administração Fiscal citada pelos serviços de inspecção.

6. Regulam esta matéria os art.ºs 55.º do CPPT e 68.º da LGT; estes artigos estabelecem a vinculação da Administração tributária às suas próprias orientações, conferindo aos contribuintes um maior grau de certeza na interpretação das normas sobre que estas orientações versem.

7. O que aponta no sentido de ser apenas a própria Administração a vinculada pelas suas instruções (neste sentido, Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado, Vislis 2000, pág. 286 e António Lima Guerreiro, LGT Anotada, Rei dos Livros 2000, pág. 314), e não os contribuintes: estes devem pautar a sua actuação pelo estabelecido nas leis fiscais, no caso o IVA, que estabelece as regras relativas a cada caso.

8. Aplicando este raciocínio ao facto de as facturas serem emitidas em língua inglesa, dir-se-á que nunca a impugnante poderia ser penalizada com a liquidação adicional de imposto sobre as operações tituladas pelas facturas em questão por tal facto, posto que tal não decorre de qualquer das leis fiscais em vigor.

9. Admitindo, por mera hipótese e sem conceder que as referidas facturas não reúnam os requisitos legais apontados pelo Tribunal *a quo*, sempre se dirá, conforme resulta também da jurisprudência citada pelo Tribunal *a quo*, que “A exigência da observância desses requisitos nos referidos documentos – facturas – tem como escopo permitir à Administração Tributária o controlo da situação financeira tributária ...” (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.05.04, citado pelo Tribunal *a quo*).

10. Assim, sempre deveria o Tribunal *a quo* ter avaliado se tal omissão era suficiente para impedir a Administração Tributária de fiscalizar cabalmente a actuação da recorrente, o que manifestamente não é o caso.

11. Ora, a Administração Tributária, no processo de inspecção tributária que desencadeou, solicitou e recolheu toda a informação que entendeu necessária, da qual resulta, conforme o próprio Tribunal *a quo* acaba por reconhecer, que as operações em causa estão isentas de IVA.

12. Uma leitura mais atenta da jurisprudência citada pelo Tribunal *a quo* leva à conclusão que as situações ali tratadas não são necessariamente idênticas àquela tratada nos autos.

13. Aliás, em situações idênticas à dos autos, têm entendido os Tribunais de forma diferente:

“E após estas considerações a Mma. Juiz «a quo» debruçou-se sobre as facturas emitidas por (...) relativas a comissões sobre serviços prestados na comercialização de vendas.

Sendo que as facturas não discriminam as vendas sobre que incidiram tais comissões nem as percentagens auferidas com as vendas nem as entidades pagadoras dessas comissões exibiram facturas ou documentos equivalentes do pagamento dessas comissões a AF não revelou tais montantes (tais facturas como passadas na forma legal, por não discriminarem os serviços prestados) como custos e a Mma. Juiz entendeu igualmente como deixou referido no ponto 6.1 da sentença que as testemunhas que depuseram sobre tais gastos não mereciam credibilidade pelas razões aí expostas e não contraditadas pelo que nesta parte julgou a impugnação improcedente.»

A recorrente em sede de recurso e quanto a tais facturas veio juntar cópia do contrato efectuado com a A. que se iniciou em 1995 e ao qual são anexadas as facturas (...) e dá uma explicação referente ao montante aqui descrito chamando em seu socorro o depoimento das testemunhas (...). Ora se tivermos em conta estes dados e os documentos juntos pela recorrente e o relacionarmos com o depoimento das testemunhas indicadas constata-se que as facturas não relevadas passam a preencher os requisitos exigidos pelo art.º 35.º, n.º 5 do CIVA ...” (cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23.06.2005, em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Contra-alegando, vem a representante da Fazenda Pública dizer que:

a) O art.º 28.º, n.º 1 em conjugação com o n.º 5 do art.º 35.º do CIVA cria um dever de documentação com um formalismo muito preciso e rigoroso atendendo às características do IVA, designadamente pela sua natureza plurifásica que determina o mecanismo das deduções.

b) É esse elevado grau de formalização a que a facturação é sujeita que lhe confere valor probatório para efeitos de direito de dedução.

c) As facturas que serviram de suporte às liquidações impugnadas, independentemente de não serem redigidas em língua portuguesa, como dispõe o n.º 3 do Dec.-Lei n.º 238/86, de 19 de Agosto, não preenchem os requisitos formais mínimos exigidos, pois ao fazer remissão para um contrato a montante não identifica correctamente os serviços, pelo que não estão em condições de comprovar as operações efectuadas pela impugnante.

d) E da análise desse contrato verifica-se que nele a impugnante se obriga a prestações de mais diversa natureza, nem todas abrangidas pela norma de conflito que determina a tributação no local em que o destinatário tem a sede da sua actividade económica (art.º 6.º, n.º 9 do CIVA).

e) Pelo que é manifesto que, face à formalidade exigida, a remissão para tal contrato, feita na facturação, não é bastante para se considerar que estão reunidos os requisitos legais previstos no n.º 5 do art.º 35.º do CIVA.

f) Sendo certo que a observância desses elementos constitui formalidade substancial.

g) E por isso, como tem sido sufragado na doutrina e jurisprudência, designadamente a mencionada na douda sentença, para aferir a efectiva realização das operações a que as facturas se referem não são admitidos outros meios de prova.

h) No acórdão citado pela recorrente, na tentativa de demonstrar que em situações idênticas à dos autos têm entendido os tribunais de forma diferente à dos autos, é discutida situação diferente daquela que ora se está a analisar, desde logo porque o que está a ser apreciado é uma liquidação de IRC e consequentemente o enquadramento legal não é similar, nomeadamente o grau de formalismo exigido nas facturas e documentos equivalentes que servem de suporte às operações realizadas.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo a sentença recorrida ser anulada e ordenada a devolução do processo ao tribunal *a quo* para prolação de nova sentença com discriminação da matéria de facto provada e não provada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Na sentença recorrida, consignou o Mmo. Juiz *a quo* os seguintes factos provados:

«*A matéria de facto constante dos art.ºs 1.º a 3.º, 7.º, 9.º (desde a expressão «a Impugnante»), 10.º (até à expressão «Administração Fiscal»), 12.º a 19.º, 20.º (até à expressão «Impugnante» e desde «não presta»), 21.º, 22.º, 23.º (até à expressão «Impugnante»), 25.º a 28.º da petição inicial, 13.º (a expressão «a factura» e entre as expressões «remete» e «prestados») e 19.º (desde a expressão «com») da contestação e o documento de fls. 136».*

**III** - Antes de entrar na apreciação do mérito do recurso convém tomar posição sobre uma outra questão, prévia em relação à decisão de fundo – suscitada aliás pelo EPGA – e que tem a ver com a matéria de facto sobre a qual este Supremo Tribunal se deverá debruçar, a fim de retirar a pertinente ilação jurídica, agora na perspectiva avançada pelo recorrente.

Nos termos do n.º 2 do artigo 123.º CPPT, deve o juiz discriminar a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.

Essa exigência da discriminação da matéria de facto decorre também do n.º 2 do artigo 659.º CPC.

No caso em apreço, o Mmo. Juiz “*a quo*” limitou-se nesse campo a fazer na sentença recorrida uma mera remissão para segmentos dos articulados e para um documento junto aos autos.

A mera remissão para um documento tem apenas o alcance de dar como provada a existência desse documento, um meio de prova, e não o de dar como provada a existência de factos que com base neles se possam considerar como provados.

Como diz Jorge Lopes de Sousa, in CPPT anotado e comentado, 2006, a pág. 876, o juízo sobre quais os factos que se devem considerar provados com base nos documentos existentes no processo é um juízo de facto, da competência dos tribunais com poderes para o conhecimento da matéria de facto e a sua falta constituirá nulidade da sentença de conhecimento officioso pelos tribunais sem poderes de cognição em matéria de facto, nos termos do art.º 729.º, n.º 3 do CPC, como é o caso do STA, nos recursos em que tem meros poderes de revista, que são os julgados inicialmente pelos tribunais tributários (artigo 21.º, n.º 4 do ETAF).

Por outro lado, também a mera remissão da matéria de facto considerada provada para segmentos dos articulados não colhe o apoio legal.

Com efeito, desde o diploma intercalar de 1985 até à revisão do CPC em 1995/1996, era possível, na fase de saneamento do processo, findos os articulados, seleccionar a matéria de facto relevante que se considerasse assente e a que devesse constituir a base instrutória da causa por simples remissão para os articulados (n.º 2 do artigo 511.º CPC).

A selecção da matéria de facto relevante para a decisão da causa, segundo as várias soluções plausíveis da questão de direito, por remissão para os articulados passou a partir da citada revisão de 1995/1996 apenas a estar prevista quando não haja audiência preliminar, ou seja, quando a simplicidade da causa o justifique (n.º 2 do artigo 508.º-B do CPC).

E ainda aí a simples remissão só deve fazer-se quando a matéria de facto tenha sido alegada com clareza e concisão e bem separada da matéria de direito (v. Abrantes Geraldês, in *Temas da Reforma do Processo Civil*, III, p. 147).

A remissão para os articulados no acto de fixação da matéria de facto na sentença nunca esteve, nem está, prevista na lei.

Daí que não possa considerar-se discriminada na sentença recorrida a matéria de facto relevante para a decisão da causa através de simples remissão para segmentos dos articulados, pois tal estrutura formal não permite ao tribunal de recurso o cumprimento da sua função como tribunal de revista.

Tanto mais que nem a simplicidade da causa o justifica nem a matéria de facto se mostra alegada com clareza e concisão nem bem separada da matéria de direito, como se exigiria, caso tal solução fosse possível.

Tal situação configura uma omissão absoluta de julgamento sobre a matéria de facto, de conhecimento oficioso, nos termos do art.º 729.º, n.º 3 CPC, aqui aplicável ex vi” da alínea e) do art.º 2.º do CPPT, e não nulidade de sentença prevista no n.º 1 do art.º 125.º CPPT, esta sim dependente de arguição das partes.

Impõe-se, por isso, a anulação da decisão recorrida, e a consequente remessa dos autos ao tribunal “a quo”, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto, de acordo com o que acima se deixa explicitado.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em anular a sentença recorrida e, em consequência, ordenar a remessa dos autos ao tribunal “a quo”, a fim de que este proceda ao julgamento da matéria de facto.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 31 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Gradação de créditos reclamados. Contribuição autárquica. Imposto municipal sobre imóveis. Crédito hipotecário.*

### Sumário:

*Os créditos reclamados de contribuição autárquica e imposto municipal sobre imóveis gozam de privilégio imobiliário especial, e não geral, devendo, sem desprotecção da confiança, ser graduados antes do crédito hipotecário também reclamado.*

Processo n.º 635/07-30.

Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S.A.

Recorrido: José Carlos Piedade, Lda. e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S. A.**, com sede em Lisboa, recorre da sentença de 23 de Janeiro de 2007 da Mm.ª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou verificados, e graduou, os créditos reclamados perante a execução fiscal instaurada contra **SÉRGIO MANUEL SÍLVIO D’AVÓ** e **OLÍVIA MARIA PEREIRA MORAIS D’AVÓ**, residentes em Alpiarça.

Formula as seguintes conclusões:

«1

Encontra-se definitivamente registada a favor da recorrente, desde 20 de Março de 2001, hipoteca voluntária, pela inscrição C — Ap. 10 de 2001/03/20, na descrição no 5622/Alpiarça, da Conservatória do Registo Predial de Alpiarça, quanto ao imóvel dado em garantia pelo executado Sérgio Manuel Silva da Avó e mulher Olívia Maria Pereira de Moraes da Avó, no quadro do contrato de mútuo com hipoteca que a agravante com eles celebrou em 07 de Junho de 2001.

2

A Fazenda Nacional não garantiu por hipoteca legal os seus créditos sobre o executado;

3

Por isso que, na graduação de créditos, a hipoteca da recorrente prefira ao privilégio imobiliário geral conferido por lei à Fazenda Nacional;

4

Com efeito, são inconstitucionais, por violação do princípio da confiança, insito no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artº 2º da Lei Fundamental, as normas dos artºs 734º, 735º, n.º 3 e 744º, n.º 1, todos do Código Civil, por um lado, e dos artºs 111º do CIRS, 122º do CIMI, 24º do CCA e 8º do DL 73/99, de 16/03, por outro lado, se interpretadas no sentido de que o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Fazenda Nacional prefere à hipoteca, nos termos do artº 751º do Código Civil;

5

Donde que, interpretando aquelas normas no sentido de que tal privilégio prefere à hipoteca, nos termos do artº 751º do Código Civil, e graduando, conseqüentemente, o crédito da recorrente após o crédito da Fazenda Nacional, violou o despacho de graduação de créditos aqui recorrido o artº 2º da Constituição da República.

Nestes termos, revogando o despacho recorrido e proferindo acórdão que gradue o crédito da recorrente com preferência aos créditos da Fazenda Nacional (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento:

«1. O crédito reclamado por Contribuição Autárquica (ano 2002) goza de privilégio imobiliário especial, na medida em este incide especificamente sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição (art. 734º n.º 1 CCivil/art. 24º n.º 1 CCA)

Os créditos reclamados por IMI (anos 2003 a 2005) gozam de idêntico privilégio (art. 734º n.º 1 CCivil/art. 122º n.º 1 CIMI)

2. O Tribunal Constitucional declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas constantes do art. 11º DL n.º 103/80, 9 Maio e do art. 2º DL n.º 512/76, 3 Julho e do art. 104º CIRS (numeração resultante do DL n.º 198/2001, 2 Julho) na interpretação segundo a qual os privilégios imobiliários gerais por eles conferidos à Segurança Social e à Fazenda Pública preferem à hipoteca, nos termos do art. 751º CCivil, por violação do princípio da confiança, insito no princípio do Estado de direito art. 2ºCRP (acórdãos n.ºs 362/2002, 17.09.2002 e 363/2002, 17.09.2002 DR I-A 16.10.2002) Porém, esta doutrina é inaplicável no caso *sub judice*, na medida em que os créditos graduados com prioridade sobre o crédito hipotecário da recorrente gozam de privilégio imobiliário especial (e não geral), por isso não existindo um privilégio oculto de extensão ilimitada que possa surpreender o credor hipotecário.

No sentido propugnado pronunciou-se consistentemente a jurisprudência do STA (acórdãos STA 13.11.2002 processo n.º 1057/02; 17.12.2003 processo n.º 1294/03; 29.09.2004 processo n.º 649/04; 28.03.2007 processo n.º 132/07)».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem provado o seguinte:

«A)

Com base na certidão de fls. do apenso, foi instaurado contra Sérgio Manuel Silva D'Avó e Olívia Maria Pereira Morais D'Avó a execução fiscal n.º 1953200501 00358.5 e Ap. para cobrança coerciva da dívida de IRS dos anos de 2003 e 2004 — fls... do apenso.

B)

Nos referidos autos de execução fiscal e para garantia da dívida exequenda de IRS dos anos de 2003 e 2004, no valor de 1.149,21€, por Auto de penhora de fls..., datado de 01.02.2006, foi penhorado aos executados o prédio urbano de rés-do-chão, destinado a habitação, sito na Rua Alberto Borges, n.º 22-24, em Alpiarça, inscrito na matriz predial urbana da freguesia e concelho de Alpiarça sob o artigo 6465 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Alpiarça sob o n. 05622/21/02/2000 de Alpiarça.

C)

A penhora identificada na alínea antecedente foi registada na Conservatória do Registo Predial de Alpiarça através da inscrição F Ap. 2 de 2006/0202 — fls.... do apenso.

D)

Sobre a fracção autónoma identificada em B) supra foi constituída hipoteca voluntária a favor da Caixa Geral de Depósitos, SA, para garantia de empréstimo, concedido pela reclamante aos executados, da quantia de 15.000.000\$00; juro anual de 9,544%, elevável a 13,544% em caso de mora a título de cláusula penal; despesas de 600.000\$00 e no montante máximo de 21.694.800\$00, registada na Conservatória do Registo Predial de Peniche através da inscrição C Ap. 10 de 2001/03/20— fls. 31 a 44 e 45 a 49.

E)

No âmbito da acção executiva movida por José Carlos Piedade, Lda, contra os executados, para pagamento da quantia de 1.048,17€, acrescida dos juros vencidos, desde 30.08.2004, de 50,31€ e dos juros vincendos até efectivo e integral pagamento, foi ordenada a penhora do imóvel identificado em B), tendo sido requerido o respectivo registo em 08/09/2006 — fls. 15 a 19.

F)

Os executados são devedores de CA do ano de 2002 e IMI dos anos de 2003 a 2005, impostos estes referentes ao prédio inscrito na matriz sob o artigo 6465, inscritos para cobrança, respectivamente, em 28.07.2006, 06.08.2006 e 22.08.2006 — fls. 74 a 81».

3. A recorrente funda a sua crítica à sentença impugnada na afirmação contida nas conclusões 3 e 4 das suas alegações de recurso: o seu crédito, garantido por hipoteca, prefere aos créditos que gozam de privilégio imobiliário geral, sendo inconstitucionais as normas da lei ordinária interpretadas de modo a concluir o inverso.

E teria razão, se fosse como diz, isto é, se a sentença tivesse graduado créditos com privilégio imobiliário geral antes do seu crédito hipotecário. Mas isso não aconteceu.

Como clara e ajustadamente se pode ler na sentença, de entre os créditos em ponderação, relativos a impostos, só o exequendo, relativo a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, goza de privilégio imobiliário **geral**.

Por isso, agindo, aliás, como a recorrente defende que deve fazer-se, a Mm<sup>a</sup>. Juiz graduou esse crédito em terceiro lugar, após o crédito hipotecário da recorrente.

O que surge graduado antes desse crédito hipotecário, em primeiro lugar, são os créditos relativos a contribuição autárquica e imposto municipal sobre imóveis, os quais, como está estabelecido na alínea F) da matéria de facto, conjugada com a alínea B), respeitam ao prédio penhorado, sobre o qual a recorrente obteve registo de hipoteca (alínea D)).

Ora, os créditos de contribuição autárquica e imposto municipal sobre imóveis gozam de privilégio imobiliário **especial** e não geral, o qual lhes é conferido pelos artigos 744º n.º 1 do Código Civil, conjugado com o artigo 122º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis – no que toca a este imposto – e 24º n.º 1 do Código da Contribuição Autárquica – no que lhe concerne –, tal qual na sentença se explana e é, também, evidenciado no parecer do Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal.

Assim, não colhem, por desajustadas ao caso, as afirmações da recorrente, quer quando defende que a sua hipoteca deve preferir ao privilégio imobiliário geral (conclusão 3), quer quando lembra a inconstitucionalidade de várias disposições legais, «se interpretadas no sentido de que o privilégio imobiliário geral nelas conferido à Fazenda Nacional prefere à hipoteca» (conclusão 4).

O privilégio atribuído à contribuição predial pelo artigo 744º n.º 1 do Código Civil, estendido ao imposto municipal sobre imóveis pelo artigo 122º do Código aprovado pelo decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, e à contribuição autárquica pelo artigo 24º do Código aprovado pelo decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, é especial, pois só incide «sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição» (artigo 744º n.º 1 citado), e não sobre todos e quaisquer bens imóveis existentes no património do contribuinte. E, assim sendo, a crítica da recorrente, assente no carácter oculto dos privilégios gerais, e na conseqüente surpresa que pode atingir o credor hipotecário, traíndo a sua confiança, – razão essencial para a declaração de inconstitucionalidade pelo Tribunal Constitucional –, não afecta os privilégios especiais que adornam os créditos pela sentença graduados em primeiro lugar.

Improcedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso, merecendo confirmação a sentença, assente, aliás, em sólida fundamentação, que aqui se acolhe.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença recorrida.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6 (um sexto).

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

**Acórdão de 31 de Outubro de 2007.****Assunto:**

*Reclamação. art. 276º do CPPT. Prejuízo irreparável. Suspensão da execução. Subida da reclamação a final. art. 278º do CPPT.*

**Sumário:**

- I — Uma das formas de extinção da execução é o pagamento, voluntário ou coercivo.*
- II — A suspensão da execução (art.ºs. 169º e 212º do CPPT) impede a venda dos bens penhorados.*
- III — A reclamação visando a apreensão dos documentos do veículo, subsequente à penhora, só deve subir a final, se o recorrente, nas suas alegações, se insurge apenas contra o prejuízo irreparável decorrente da (eventual) venda do bem penhorado — art. 278º, 1, do CPPT.*

Processo n.º 737/07-30.

Recorrente: Araújo & Filhos, Ld.

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ARAÚJO & FILHOS, LD.**, com os demais sinais dos autos, reclamou, junto do TAF de Braga, do despacho do Chefe de Serviços de Finanças de Braga que a notificou para proceder à entrega, em 10 dias, do livrete e título de registo de propriedade de um veículo automóvel, entretanto penhorado.

O Mm. Juiz daquele Tribunal ordenou a remessa da reclamação ao Serviço de Finanças, decidindo que a reclamação deve ser decidida a final.

Inconformada, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A execução fiscal em causa deve considerar-se suspensa por efeito dos bens e direitos já penhorados e por ter sido apresentado um pedido de isenção de prestação de garantia, ainda não decidido.

2. A venda do bem penhorado causará prejuízos avultados à recorrente, já que o mesmo constitui o seu principal meio (conjuntamente com outros penhorados) de proceder à venda dos artigos por si comercializados, o que deixará de fazer, pelo menos em grande escala.

3. Só com a subida imediata da reclamação é que se obtém utilidade para a recorrente, de nada lhe valendo a sua procedência após a venda do bem penhorado, pois é isto mesmo que se pretende evitar.

4. A recorrente alegou factos suficientes demonstrativos da utilidade da subida imediata da Reclamação e do prejuízo irreparável que se causará ao seu negócio se tal não suceder.

5. A dita sentença recorrida violou os artigos 278º do CPPT e 734º/n. 2 do CPC, devendo conhecer do mérito da reclamação.

Não houve contra-alegações.

O EPGA defende que o recurso deve improceder.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Para decidir a subida a final da presente reclamação, o Mm. Juiz *a quo* sustenta que a reclamante não justificou em concreto prejuízo irreparável, nem enquadró o pedido em nenhuma das alíneas do art. 278º, 3, do CPPT.

E, depois de concretizar o texto legal, refere que não ocorre nenhuma das situações previstas neste último normativo.

Quid juris?

Dispõe o art. 278º do CPPT:

“1. O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

“...

“3. “O disposto no n. 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;

b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;

c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;

d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida...”.

E, apreciando este dispositivo legal, logo se vê, olhando agora para as conclusões das alegações de recurso (e como já decorria da petição inicial), que não há realmente qualquer ilegalidade das que encontram assento no citado normativo.

Mas é jurisprudência corrente – e não podia deixar de ser de outro modo, sob pena de inconstitucionalidade – que aquele elenco não é taxativo.

Pode haver outras ilegalidades que mereçam o mesmo tratamento, mas que não estejam aí elencadas, mas devendo ter a mesma dignidade, e ser sujeitas ao mesmo tratamento.

Vejamos então.

Como é sabido, o processo executivo acabará por extinção da execução. E um dos modos de extinção da execução é o pagamento da dívida exequenda. Voluntário ou coercivo.

E sabemos que, tendo entretanto sido deduzida reclamação graciosa, impugnação ou recurso judicial que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda, é suspensa a execução, depois de prestada garantia ou efectuada a penhora – vide art. 169º do CPPT.

Também sabemos que a execução pode ser suspensa, se for deduzida oposição – art. 212º do CPPT.

Pois bem.

No recurso, a recorrente vem apenas dizer que a venda lhe causa prejuízo. E prejuízo irreparável.

Mas reconheça-se, sem embargo, que toda a venda causa prejuízo ao executado. A qualquer executado.

Eventualmente prejuízo irreparável.

Só que a venda do bem penhorado é consequência da execução. A única forma de evitar a venda é pagar a dívida (suposto que não há causa suspensiva da execução).

Não há outro modo de evitar esse prejuízo.

Ou seja: o prejuízo decorrente da venda, no caso não haver causa suspensiva da execução, é um prejuízo que é irrefragável e não pode ser evitado.

É certo que a recorrente alega que pediu a isenção de prestação de garantia. Mas esta isenção não suspende obviamente a execução, por não constar de entre as causas da suspensão da execução.

Assim, esse pedido, projectado agora na perspectiva da extinção da execução, relativamente a um bem penhorado, não pode ter como consequência esse prejuízo irreparável.

Isto porque, na economia do recurso, estamos perante uma penhora para pagamento de uma dívida.

E já vimos que a venda de um bem penhorado – não estando em causa (e no recurso não está) a bondade da penhora – não pode nunca, nas circunstâncias concretas, fundamentar um prejuízo irreparável para a reclamante, aqui recorrente.

É certo que a reclamante deixou entender na petição inicial – e o Mm. Juiz refere-o na sentença – que haverá uma impugnação.

E que, a proceder esta, a venda careceria de sentido.

E, efectuada entretanto a venda, está consumado o prejuízo irreparável.

Só que – e já o vimos acima – a impugnação suspenda a venda, depois de prestada a garantia ou efectuada a penhora.

Vale isto por dizer que, enquanto não for decidida a impugnação, não há venda de bem penhorado.

Coisa diversa – mas que não foi trazida à colação – era questionar o não uso da viatura decorrente da penhora. E do prejuízo – eventualmente irreparável – daí decorrente.

Mas não é esta uma questão trazida à consideração deste Supremo Tribunal.

Assim, nada há a censurar à decisão do Mm. Juiz *a quo* que determinou a subida do recurso a final. O recurso está pois votado ao insucesso.

3. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 31 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Decisão de aplicação da coima. Nulidade insuprível. Absolvição da instância. Baixa do processo à Administração Tributária.*

**Sumário:**

*Decretada, em processo judicial de contra-ordenação tributária, a nulidade insuprível resultante da ausência de fundamentação da decisão administrativa que aplica a coima, não há lugar à absolvição da instância do arguido, mas à baixa dos autos à autoridade que aplicou a coima, para eventual renovação do acto sancionatório.*

Processo n.º: 754/07-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: MG4 – Metalomecânica, LDA e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – A Magistrada do MP junto do TAF de Lisboa II, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz daquele Tribunal de 23/5/06 que absolveu da instância a arguida MG4 – Metalomecânica, Lda., e não conheceu do mérito da causa no Processo de Contra-Ordenação n.º 347/05.0BELRS, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1 – A declaração de nulidade da decisão de aplicação da coima não tem, como efeito, a absolvição da arguida da instância, como refere o Mmo. Juiz na sentença sob recurso;

2 – A declaração de nulidade da decisão de aplicação de coimas, nos termos do disposto no artigo 63.º, n.º 1 e n.º 3 do RGIT tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que dela dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos;

3 – As nulidades previstas no artigo 63.º do RGIT não são susceptíveis de constituir excepção dilatória determinante da absolvição da instância, figura jurídica não existente no processo contra-ordenacional.

4 – O Mmo. Juiz “a quo” ao dizer que o artigo 63.º, n.º 3 do RGIT não tem aplicação no caso vertente,

5 – Ao decidir como decidiu, absolvendo a arguida da instância, violou, claramente, o disposto no art.º 63.º, n.º 3 do RGIT, pelo que

6 – A decisão recorrida deve ser revogada e substituída por outra que, declarando a nulidade da decisão da autoridade administrativa, declare a nulidade dos termos que lhe são subsequentes e ordene a remessa do processo de contra-ordenação ao Serviço de Finanças competente para ser proferida decisão que dê cumprimento ao disposto nos artigos 63.º, n.º 3, e 79.º, n.º 1 do RGIT, designadamente com o aproveitamento das peças processuais úteis ao apuramento dos factos.

7 – Normas jurídicas violadas: artigos 63.º, n.ºs 1, alínea d) e 3, e 79.º, n.º 1 do RGIT.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – O objecto do presente recurso é o de saber quais as consequências da nulidade insuprível resultante da ausência de fundamentação da decisão administrativa que aplica uma coima.

Para o Mmo. Juiz “a quo” tal nulidade, na medida que inquina a acusação, ou seja, a decisão que aplica a coima, consubstancia uma excepção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito da causa pelo tribunal.

Dispõe o artigo 63.º, n.º 1, alínea d) do RGIT que constitui nulidade insuprível do processo de contra-ordenação fiscal a falta de requisitos legais da decisão de aplicação de coima.

Tais requisitos estão consagrados no artigo 79.º do mesmo diploma, entre os quais se contam “a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuiram para a sua fixação” e a “indicação de que vigora o princípio da *“reformatio in pejus”*”.

Nos termos dos n.ºs 3 e 5 do citado artigo 63.º do RGIT, a nulidade referida no n.º 1 do mesmo preceito, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida até a decisão se tornar definitiva, tem por efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que do acto inquinado dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças processuais úteis ao apuramento dos factos.

Ora, como se tem vindo a dizer em inúmeros acórdãos desta Secção (v. Acs. de 6/11/02, 18/2/04, 22/9/04, 11/4/07 e 20/6/07, nos processos 1507/02, 1747/03, 531/04, 204/07 e 411/07, respectivamente), a qualificação dessa nulidade como insuprível não significa que ela não possa ser sanada, mas antes que o decurso do tempo não tem esse efeito, pelo que a sanção respectiva só pode concretizar-se com a supressão da deficiência ou irregularidade, designadamente com a prática, de acordo com a lei, do acto omitido ou da irregularidade praticada.

Assim, a nulidade por falta dos requisitos legais da decisão de aplicação de coima não impede que venha a ser proferida nova decisão em substituição da anulada desde que prolatada até ao trânsito em julgado da decisão final, tanto na fase administrativa como na judicial.



O próprio art.º 19.º do CPPT estabelece que o tribunal ou entidade para onde subir um processo administrativo tributário deverá tomar a iniciativa de sanar ou mandar suprir qualquer deficiência ou irregularidade (cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, RGIT Anotado, 2.ª edição, págs. 403/05).

E, por força do que dispõe o citado n.º 3 do artigo 63.º do RGIT, apenas são anulados os actos processuais consequentes dos que conformam a nulidade, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

Sendo que o limite temporal não é o momento em que os autos são tornados presentes ao juiz, ainda que tal apresentação valha como acusação – artigo 62.º, n.º 1 do RGCO – mas a definitividade da decisão que aplica a coima.

Como se refere no acórdão de 22/9/04, proferido no processo 531/04, “*não pode, por outro lado, esquecer-se que, em rigor, a decisão que aplica a coima constitui, substancialmente, um acto administrativo, embora de conteúdo sancionatório, como decisão autoritária de um órgão da Administração, que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, cuja apreciação jurisdicional só não cabe exclusivamente aos tribunais administrativos e fiscais por razões de praticabilidade (cfr. art.º 120.º do CPA, o preâmbulo do DL 232/79, de 24 de Julho e ainda Faria da Costa, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra n.º 62, 1986, pág. 166).*

*De modo que não pode impedir-se a Administração de renovar o acto anulado, por vícios procedimentais, como é o caso”.*

Assim, decretada, em processo judicial de contra-ordenação tributária, a nulidade insuprível decorrente da falta de fundamentação da decisão que aplica a coima, não há lugar à absolvição da instância mas, antes à baixa dos autos à AF para eventual sanação da mesma e renovação do acto sancionatório.

É certo que no caso em apreço o Mmo. Juiz “a quo” na sentença recorrida concluiu determinando que, após o trânsito em julgado desta, o processo fosse remetido ao Serviço de Finanças onde correu a sua fase administrativa para os fins tidos por convenientes, nomeadamente a estruturação de nova decisão de aplicação de coima expurgada da nulidade ora apreciada.

Mas a verdade é que, como se diz no Acórdão deste Tribunal de 11/4/07, no recurso 204/07, «*a sentença, ao absolver da instância a arguida, depois de declarar a nulidade da decisão administrativa, encerra uma contradição, pois não deixou de conhecer do objecto do recurso, apesar de afirmar não o fazer.*

*A constatação de que o procedimento enferma de nulidades que inquinam a decisão que aplicou a coima conduz, como conclui a sentença, à anulação daquela decisão. O que não se aceita é que, depois de se pronunciar sobre a decisão administrativa que lhe foi submetida, o tribunal conclua pela não apreciação do mérito da causa e absolvição do arguido. Note-se que a figura [da absolvição] da instância é desconhecida no procedimento administrativo, o que vale por dizer que a instância declarada finda pela sentença será a judicial; mas, se o processo judicial termina sem apreciação de mérito, então, não se vê como é que a decisão administrativa deixa de subsistir».*

Em conclusão se dirá, pois, que a sentença recorrida se deve manter na parte em que julgou nula a decisão administrativa que aplicou a coima e ordenou a remessa do processo à autoridade administrativa que a proferiu, mas já se não pode aceitar no segmento em que absolveu da instância a arguida.

Procedem, desta forma, os fundamentos do recurso.

**III** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida na parte impugnada, isto é, no segmento em que absolveu a arguida da instância e mantendo-a no demais.

Sem custas.

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 31 de Outubro de 2007.

### Assunto:

*Gradação de créditos reclamados. Contribuição Autárquica. Imposto Municipal Sobre Imóveis. Crédito hipotecário.*

**Sumário:**

*A liquidação efectuada dentro do prazo de caducidade do respectivo direito, mas não notificada durante o seu curso, entretanto findo, é ilegal e não meramente ineficaz, sendo a ilegalidade insusceptível de servir de fundamento de oposição à execução fiscal.*

Processo n.º 788/07-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Albertino Ribeiro Dinis e Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença de 22 de Maio de 2007 da Mm.ª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que julgou procedente a oposição deduzida por **ALBERTINO RIBEIRO DINIS**, residente em Alfragide, Amadora, contra a execução fiscal instaurada para cobrança de dívida de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) do ano de 2001.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

Só a falta de notificação da liquidação antes de decorrido o prazo da caducidade integra o fundamento de oposição constante da alínea e) do art. 204º do CPPT;

2.

Decorrido o prazo da caducidade, a falta de notificação integra-se na própria caducidade concretizando ilegalidade da liquidação, fundamento de impugnação judicial e não de oposição à execução;

3.

No caso vertente, já havia decorrido o prazo da caducidade quando foi instaurada a execução fiscal;

4.

Logo, sendo caso de conhecimento da caducidade do direito à liquidação, havia erro na forma de processo;

5.

Não reconhecendo o erro na forma de processo e conhecendo, ao invés, da caducidade do direito à liquidação violou a douta sentença recorrida, entre outros preceitos, o art. 97º n.ºs 2 da LGT e art. 204º, n.º 1 do CPPT;

6.

Não obstante o erro na forma de processo e o disposto no art. 98º n.º 4 do CPPT e no art. 97º, n.º 3 da LGT, não era viável no caso vertente a convolação na forma de processo adequada uma vez que o pedido formulado não se adequa com a forma de processo da impugnação judicial.

Nestes termos, julgando-se procedente o presente recurso, deverá ser revogada a douta sentença recorrida».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O processo tem os vistos dos Exm.ºs. Adjuntos.

2. Vem provado que

«A.

A Administração Fiscal efectuou uma liquidação adicional de IRS do ano de 2001, relativamente ao Oponente - fls. 14 e 19;

B.

Em data anterior a 27-12-2005, foi enviada carta registada, para a morada do Oponente, com vista à notificação da liquidação referida em A - fls. 19 e 19/v;

C.

A carta referida em 8 foi devolvida com indicação pelos CTT de *não reclamada* - fls. 19/v;

D.

Foi instaurado processo de execução para cobrança coerciva da dívida resultante da liquidação referida em A - fls. 13 e 14;

E.

O Oponente foi citado para a execução em 28 de Março de 2006 - fls. 13 e 14».

3.1. Conforme vem estabelecido em sede factual, estamos perante uma liquidação respeitante a IRS do ano de 2001, efectuada em data imprecisa, anterior a 27 de Dezembro de 2005, cuja notificação foi tentada, mas não consumada, antes dessa data, só vindo a ser dado conhecimento dela ao recorrido aquando da sua citação para a correspondente execução fiscal, em 28 de Março de 2006 (alíneas A., B., C. e E. da matéria de facto fixada).

Consequentemente, a liquidação ocorreu antes de esgotado o prazo de caducidade do respectivo direito, que é de 4 anos, de acordo com o estabelecido no artigo 45º da Lei Geral Tributária (LGT), mas a sua notificação ao contribuinte não foi efectuada dentro desse prazo.

E, assim, nos termos do disposto no n.º 1 do citado artigo, o direito à liquidação caducou, sendo a liquidação ilegal, face a essa caducidade.

Tal ilegalidade serve de fundamento à impugnação judicial do acto de liquidação, mas não à oposição à execução, uma vez que esta só pode ter por fundamento a «ilegalidade da liquidação da dívida exequenda quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação» – alínea h) do n.º 1 do artigo 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

3.2. É verdade que a «falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade» pode fundar a oposição à execução fiscal, como permite a alínea e) do artigo do CPPT referido.

Mas, como vem entendendo a jurisprudência deste Tribunal em que nos integramos, depois de caducado o direito à liquidação, a falta da respectiva notificação «integra-se na própria caducidade concretizando a ilegalidade da liquidação». Diferentemente, «a falta de notificação da liquidação antes de decorrido o prazo de caducidade, implicando a ineficácia daquela e consequenciando a inexigibilidade da dívida exequenda, constitui o fundamento de oposição tipificado na dita alínea e) do art 204º do CPPT» – vd. o acórdão de 27 de Fevereiro de 2002, proferido no processo n.º 26722.

Porque, enquanto estiver ainda em curso o prazo de caducidade, não pode falar-se em ilegalidade da liquidação, pois a Administração está ainda em tempo para proceder a essa notificação, escapando à caducidade. Se, antes de notificar, executar a dívida correspondente, estaremos perante a hipótese prevista na aludida alínea e) – falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, falta essa que torna a dívida inexigível, podendo, por isso, servir de fundamento à oposição. Mas, quando o prazo de caducidade estiver esgotado, a liquidação não notificada já não escapa à ilegalidade, mesmo que tenha sido feita dentro do prazo. Neste caso, a liquidação não notificada é ilegal, face àquela caducidade, e a ilegalidade não pode fundar a oposição à execução, mas só a impugnação judicial.

É o que acontece no caso: quando o recorrido foi citado para a execução fiscal, já era inevitável a ilegalidade da liquidação, posto que não lhe fora notificada dentro do prazo do n.º 1 do artigo 45º da LGT. Consequentemente, a reacção processualmente ajustada não era a oposição à execução, mas a impugnação judicial da liquidação ilegal.

Assim, como afirma o recorrente, a sentença não podia ter apreciado, na oposição à execução, a caducidade do direito à liquidação, para concluir pela procedência da oposição.

3.3. Eventual aproveitamento da petição inicial para originar uma impugnação judicial, em que pudesse apreciar-se a caducidade da liquidação, é, no caso, impossível face ao pedido formulado pelo recorrido, que se não adequa à forma processual impugnação judicial, não podendo ser satisfeito por sentença a proferir nesta forma de processo.

Tal pedido é, como se lê na petição inicial, que seja «declarada inexigível a dívida exequenda e ser o Oponente absolvido do pedido e arquivados os autos».

E, deste modo, não pode mandar-se prosseguir o processo sob a forma de impugnação judicial.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença impugnada e julgando improcedente a oposição à execução fiscal.

Custas a cargo do recorrido, mas só na 1ª instância, fixando-se a procuradoria em 1/8 (um oitavo).

Lisboa, 31 de Outubro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale* — (voto vencido pelas razões expressas no acórdão desta secção do STA de 17/05/06, in rec. n.º 231/06, que subscrevi).

**Acórdão de 7 de Novembro de 2007.****Assunto:**

*Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Indeferimento expresso. Recurso contencioso. Impugnação judicial. Prazo. Convolação.*

**Sumário:**

- I — O indeferimento tanto da reclamação graciosa deduzida contra o acto de liquidação, comportando a apreciação da sua legalidade, como do subsequente recurso hierárquico, da decisão proferida neste cabe impugnação judicial e não recurso contencioso (hoje, acção administrativa especial).*
- II — O respectivo prazo de 90 dias conta-se a partir da decisão aí proferida (cfr. artº 102, n.º 1, alínea e) do CPPT) ou a partir da formação da presunção de indeferimento tácito (cfr. alínea d) do mesmo preceito legal).*
- III — Ao caso não é aplicável o disposto no artº 102º, n.º 2 do CPPT.*

Processo n.º 418/07-30.

Recorrente: Subdirector Geral dos Impostos.

Recorrido: Progarcia – Comércio e Pecuária, Lda.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Subdirector-Geral dos Impostos, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-2 que convolou o recurso contencioso de anulação, que a firma Progarcia - Comércio e Pecuária, Lda, melhor identificada nos autos, havia intentado contra a decisão que indeferiu o recurso hierárquico que deduziu contra a decisão que também indeferiu a reclamação graciosa que tinha interposto do acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1993, no valor de 472.401\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) O, aliás, douto despacho recorrido, ao decidir pela convolação da presente acção administrativa especial em impugnação judicial, fez, salvo o devido respeito uma incorrecta interpretação e aplicação dos artigos 102º, n.º 1, alínea b) e e) e n.º 2 do CPPT, motivo pelo qual não deve ser mantido

B) Na verdade, a convolação do processo para a forma adequada só é viável se, para além de outros requisitos, a acção judicial não estiver caducada.

C) Ora, tendo a A. deduzido reclamação graciosa, do indeferimento da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação (art. 102º, n.º 2 do CPPT), sendo esta a via judicial própria para recorrer do acto de liquidação que a mesmo questiona.

D) Assim, o art. 102º, n.º 1, e), do CPPT quando permite a impugnação “dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código” não abrange hipótese como a presente.

E) Para efeitos de discussão de questões que envolvam a apreciação do acto de liquidação, o sistema instituído aponta para que o recurso hierárquico não tenha, nesse domínio de conhecimento, qualquer autonomia impugnatória.

F) Logo, tendo o recurso hierárquico natureza facultativa, se a A. optou por esta via administrativa e se o mesmo lhe foi indeferido, não pode fazer “renascer” a prerrogativa processual que antes não usou no momento próprio, quando a lei dá o comando de que a impugnação judicial é deduzida no prazo de 15 dias após a notificação da reclamação (artº 102º nº2 do CPPT).

A recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na doutrina e jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Da análise das conclusões da motivação do recurso e do parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto a questão que aqui se coloca consiste em saber se a decisão recorrida fez correcta interpretação do disposto no artº 102º, nºs 1, alínea e) e 2 do CPPT.

Na referida decisão, entendeu o Mmº Juiz “a quo” que a convolação do recurso contencioso de anulação (hoje acção administrativa especial) em processo de impugnação judicial era possível, uma vez que estava em causa a discussão da legalidade do acto de liquidação adicional de que foi alvo a recorrida.

Por outro lado, “na situação em apreço, quer o pedido formulado (considerar os actos tributários inválidos) quer a causa de pedir invocada (vício de forma e violação de lei) são consentâneos com o processo de Impugnação Judicial, o qual assenta em qualquer ilegalidade e visa, precisamente, a invalidação dos actos tributários controvertidos.

No tocante à caducidade do direito de acção, tendo o indeferimento do recurso hierárquico sido notificado por ofício datado de 16 de Janeiro de 2003 e a petição inicial dado entrada em 17 de Março do mesmo ano, constata-se que não foi excedido o prazo de 90 dias contado nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alíneas b) e e) do CPPT”.

Alega, porém, a autoridade recorrente que “tendo a A. deduzido reclamação graciosa, do indeferimento da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação (art. 102º, n.º 2 do CPPT), sendo esta a via judicial própria para recorrer do acto de liquidação que a mesmo questiona.

Assim, o art. 102º, n.º 1, e), do CPPT quando permite a impugnação “dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código” não abrange hipótese como a presente”.

Para concluir que, “tendo o recurso hierárquico natureza facultativa, se a A. optou por esta via administrativa e se o mesmo lhe foi indeferido, não pode fazer “renascer” a prerrogativa processual que antes não usou no momento próprio, quando a lei dá o comando de que a impugnação judicial é deduzida no prazo de 15 dias após a notificação da reclamação (artº 102º nº2 do CPPT)”.

Mas não lhe assiste razão.

3 – Desde logo, importa referir que não vem posto em causa que, quer no recurso hierárquico, quer na reclamação graciosa, se discute a legalidade do acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1993, de que foi alvo a recorrida.

Dado este facto como assente, dispõe o artº 76º, n.º 2 do CPPT que “a decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”.

Daqui resulta, inequivocamente, que da decisão do recurso hierárquico cabe recurso contencioso (leia-se acção administrativa especial).

Todavia, esta norma tem que ser entendida em “termos hábeis, concordantes com o preceituado no art. 97º do mesmo Código, particularmente as als. d) e p) do n.º 1 e n.º 2 e art. 101º, als. a) e j) da LGT.

Em síntese, pode dizer-se resultar daquele normativo, caber impugnação judicial quer da liquidação stricto sensu quer dos actos administrativos em matéria tributária ou relativos a questões tributárias que comportem a apreciação da legalidade daquele primeiro acto e recurso contencioso dos demais actos tributários que não comportem, pois, a apreciação da legalidade do acto de liquidação, sendo tal meio impugnatório “regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”.

Mas, assim sendo e conjugando o disposto nos ditos arts. 76º e 97º, conclui-se que, da decisão do recurso hierárquico cabe impugnação judicial se estiver em causa a apreciação da legalidade da liquidação e recurso contencioso no caso negativo.

Cfr., por mais recentes, os Acºs do STA de 07/07/2004 rec. 1780/03, 04/02/2004 recs. 1846/03 e 1259/03, 20/05/2003 recs. 638/03 e 305/03, 20/04/2004 rec. 2031/03, 24/03/2004 rec. 1588/03” (Acórdão desta Secção do STA de 19/1/05, in rec. n.º 1.021/04).

Dispõe o predito artº 97º, n.º 1, als. d) e p) que “o processo judicial tributário compreende...d) a impugnação do actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação...p) o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de conhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação”.

Por sua vez, estabelece o predito artº 101º, als. a) e j) da LGT que “são meios processuais tributários...a) a impugnação judicial...j) os recursos contenciosos de actos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação”.

A este propósito, escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, vol. I, 5ª ed., pág. 578 e segs., que “apesar da referência a “recurso contencioso” feita no n.º 2 deste art. 76º, a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade de actos de liquidação, deve ser feita através do processo de impugnação judicial e não através do processo de recurso contencioso que é reservado para a impugnação de actos que não comportem a apreciação de actos de liquidação...”, o que se impõe “por considerações de razoabilidade e por exigência de coerência valorativa postulada pelo princípio da unidade do sistema jurídico que se sobrepõe à letra da lei (art. 9º, n.º 1 do CC)...

Por isso, a redacção do n.º 2 deste art. 76º, que reproduz o n.º 2 do art. 100º do CPT, mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que, agora, à face dos arts. 101º, alíneas a) e j) da LGT e 97º,

alíneas d) e p) deste código, é claro que é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos que apreciem actos de liquidação, quer sejam de indeferimento de reclamações graciosas quer sejam de recursos hierárquicos delas interpostos”.

E, assim, porque da liquidação não cabe nunca recurso hierárquico mas, antes, reclamação graciosa - art. 97.º, n.º 1, alínea c) e 102.º, n.º 2 do CPPT -, “é de concluir que, no CPPT, a impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico que tenha conhecido da legalidade de um acto de liquidação, interposto da decisão de reclamação graciosa, e tal impugnação judicial não é admissível se já estiver pendente uma impugnação judicial que tenha por objecto, mediato ou imediato, o mesmo acto tributário.

Só nos casos em que no recurso hierárquico não se tenha conhecido da legalidade do acto de liquidação (por existir qualquer obstáculo, como a intempestividade ou a falta de legitimidade), poderia ser utilizado o recurso contencioso e pode actualmente ser utilizada a acção administrativa especial (por força do disposto no art. 191.º do CPTA), atento o critério de repartição entre estes meios processuais e a impugnação judicial das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art. 97.º”.

Ora, no caso em apreço e como vimos contribuinte reclamou do acto de liquidação adicional de IRC, recorrendo depois hierarquicamente do seu indeferimento e deste interpondo recurso contencioso.

Como resulta da petição dos referidos meios processuais graciosos, sempre esteve, pois, em causa, mediatemente, a legalidade do acto de liquidação, pelo que de tal indeferimento cabe impugnação judicial.

Impugnação judicial a propor no prazo de 90 dias, seja do acto expresso de indeferimento, seja da formação da presunção de indeferimento tácito (cfr. predito art.º 102.º, n.º 1, als. d) e e) do CPPT).

É certo que, como refere a entidade recorrente, o recurso hierárquico tem, nos termos do art.º 67.º, n.º 1 do CPPT “salvo disposição em contrário das leis tributárias, natureza meramente facultativa e efeito devolutivo”.

“Tal só aconteceria no regime do contencioso administrativo mas não no tributário. Na verdade, neste, a natureza e efeitos daquele recurso não prejudicam - pelo contrário - a impugnação contenciosa.

Nos expressos termos do art. 76.º do CPPT «a decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto», cabendo, aliás, recurso hierárquico do indeferimento, total ou parcial, da reclamação graciosa.

O que significa que, ao arrepio do que acontece, em geral, no contencioso administrativo, é possível, no contencioso tributário, a impugnação contenciosa de actos confirmativos no que se reporta ao respectivo conteúdo.

O que pode entender-se como uma extensão das garantias do contribuinte.

Assim, no sistema legal, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação.

Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos.

Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato - cfr. o Ac. deste STA, de 07/06/2000 rec. 21.556.

No entanto, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 06/11/1996 rec. 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário «stricto sensu», «não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais funcionalmente adequado à defesa do direito em causa».

E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, relativamente à decisão e subsequente impugnação contenciosa do recurso hierárquico.

Ainda aí está em causa a legalidade da liquidação.

E tanto assim é, como se disse, que tal impugnação não é possível se tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo objecto - art. 76.º, n.º 2 do CPPT.

Ou seja: estando em causa a legalidade da liquidação, na reclamação graciosa - art. 68.º, n.º 2 - ou no recurso hierárquico - art. 76.º, n.º 2 -, o objecto é o mesmo da subsequente impugnação judicial pelo que esta só é possível se não tiver sido impugnada directamente a mesma liquidação.

Não é, pois, correcto o sentenciado entendimento de que, estando em causa a legalidade da liquidação e tendo o contribuinte reclamado e deduzido depois recurso hierárquico do indeferimento

da reclamação, o prazo para deduzir impugnação judicial continue a contar-se do indeferimento da reclamação” (acórdão desta Secção do STA de 22/6/05, in rec. n.º 515/05).

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os acórdãos desta Secção do STA de 8/6/05, in rec. n.º 201/05; de 16/5/07, in rec. n.º 235/07 e de 30/5/07, in rec. n.º 340/07.

Em conclusão, tendo a recorrente interposto recurso hierárquico, do despacho de indeferimento de reclamação graciosa, em 16/1/03, o qual foi expressamente indeferido e a presente impugnação dado entrada em 17/3/03, é a mesma tempestiva (cfr. artº 66º, n.º 5 do CPPT).

Pelo que bem andou o Mmº Juiz “a quo” ao convolar o recurso contencioso em processo de impugnação judicial, uma vez que ainda não havia caducado o direito à acção.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

Sem custas, por delas estar isenta a entidade recorrente.

Lisboa, 7 de Novembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 7 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Compensação de dívidas tributárias.*

### Sumário:

*A Administração só por meio de cobrança coerciva pode obter a compensação de dívidas tributárias com créditos do contribuinte – nos termos do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 513/07-30.

Recorrente: Câmara Municipal do Porto.

Recorrido: IMOBIS – Empreendimentos Imobiliários Amorim, SA.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Jorge Lino.

1.1 Câmara Municipal do Porto vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou «procedente o presente recurso contencioso» apresentado por “Imobis - Empreendimentos Imobiliários Amorim, S.A.” contra o despacho da Directora Municipal de Finanças e Património da Câmara Municipal do Porto, de 17/10/2002, a ordenar se proceda «à compensação de dívida existente, por força do não pagamento das taxas em causa, (...) com o crédito tributário referente aos juros indemnizatórios devidos».

1.2 Em alegação, o município recorrente formula as seguintes conclusões.

1- A compensação é uma causa de extinção das obrigações que se encontra regulamentada nos artºs 847º a 856º do Código Civil e que se traduz fundamentalmente na extinção de duas obrigações, sendo o credor de uma delas devedor na outra, e o credor desta última devedor na primeira.

2- A admissibilidade de compensação encontra-se expressamente consignada fora do artigo 853 do Código Civil, tanto em favor da Administração (no caso, Administração tributária), como em favor do particular contribuinte (ver artsº 89º e 90º do CPPT).

3- A ratio das normas invocadas vai no sentido de que a administração tributária veja entrar nos seus cofres a importância correspondente à dívida do particular, independentemente da que aquele (administração) mesmo tiver para com este (particular).

4- Os artºs 89 e 90º do CPPT, aprovado pelo DL n.º 433/99, de 26/10, vieram permitir a compensação dos créditos fiscais e não fiscais por parte da administração e por parte do contribuinte.

5- No caso em apreço, a administração tributária, aqui recorrente não violou qualquer disposição legal ao efectuar a referida compensação.

1.3 A recorrida contra-alegou, apresentando as seguintes conclusões.

1. As decisões que admitam o recurso e fixem o seu efeito não vinculam o Tribunal *ad quem*, podendo ser Impugnadas pelas partes nas suas alegações (v.art.687º/4 do CPC) - cfr. texto n.ºs. 1 e 2.

2. O douto despacho de 2007.03.22, que admitiu o presente recurso como “agravo em processo civil, a subir imediatamente nos próprios autos com efeito suspensivo”, enferma de manifestos erros de julgamento (v. art. 286º/2 do CPTT) pois, não tendo o ora recorrente prestado garantia, o recurso apenas poderia ser admitido com efeito devolutivo - cfr. texto nas. 1 a 3;

3. Em sede de execução de decisões judiciais anulatórias - como se verifica *in casu* -, os órgãos do Município do Porto estavam e estão obrigados a reconstituir a situação em que a recorrente estaria hoje se o acto tributário ilegal nunca tivesse sido praticado, maxime procedendo à “restituição à impugnante do montante pago, acrescido de juros” (v. arts. 20º, 205º e 268º/4 da CRP e arts. 671º e segs. do CPC; cfr. art. 146º do CPPT, art. 102º da LGT, arts. 157º e segs., 170º e 273º do CPTA, arts. 5º e segs. do DL 256-A/77, de 17 de Junho) - cfr. texto n.ºs. 4 e 5;

4. O despacho impugnado, ao ordenar a compensação de um tributo ilegal, violou claramente diversas normas legais aplicáveis *in casu*, bem como o caso julgado de diversas decisões judiciais, que anularam as anteriores liquidações dos tributos em causa e expressamente determinaram e obrigaram à restituição dos montantes e respectivos juros (v. art. 205º CRP), não podendo os referidos fundamentos de impugnação deixar de ser apreciados no presente recurso (v. art. 684º-A do CPC; cfr. arts. 2º/e) e 281º do CPPT) - cfr. texto n.ºs. 6 e 7;

5. Conforme bem se decidiu na douta sentença recorrida, o despacho em causa violou frontalmente o disposto no art. 89º/1 do CPPT, pois além de não ter sido proferido no âmbito de qualquer processo de execução fiscal (v. Acs. STA de 2004.12.07, Proc. 1245/04; de 2004.11.10, Proc. 877/04; de 2003.02.19, Proc. 988/02, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), o prazo para apresentação da Impugnação judicial do acto de liquidação em causa ainda se encontrava em curso, não podendo tal normativo ser agora invocado para impedir a execução de decisões judiciais que determinaram expressamente a “restituição à impugnante do montante pago, acrescido de juros” (v. arts. 202º e segs. da CRP) - cfr. texto n.ºs. 8 e 9;

6. O despacho *sub judice* violou ainda o disposto nos arts. 89º e 90º do CPPT, pois a ora recorrida nunca pretendeu nem peticionou qualquer compensação, tendo inclusivamente Invocado a sua ilegalidade, por Integrar violação de caso julgado e resultar de normas e regulamentos inconstitucionais e inaplicáveis *in casu* - cfr. texto n.º 10;

7. O pretense crédito que a CMP alega ter sobre a recorrida é inválido, inexigível e inexecutável, pelo que, conforme decidiu a douta sentença recorrida, não estavam preenchidos os requisitos para que se operasse a compensação (v. arts. 847º e 856º do Cód. Civ.) - cfr. texto n.ºs. 11 e 12;

8. O despacho de Senhora Directora Municipal de Finanças e Património da CMP, de 2002.10.17, enferma ainda de diversas ilegalidades que não foram apreciadas na douta sentença recorrida e cujo conhecimento no presente recurso sempre se imporá, nos termos do art. 684º-A do CPC, conforme resulta do seguinte:

a) O despacho em análise não foi antecedido de audição da ora recorrida (v. ad. 267º/1 e 4 e 268º/1 da CRP; cfr. art. 2º e 45º do CPPT e art. 59º da LGT);

b) Não se verificam os pressupostos previstos no ad. 60º/2 da LGT, que permitiriam a dispensa da audiência prévia (cfr. ad. 103º/2 do CPA);

c) Enferma de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito (v. art. 268º/3 do CRP e art. 77º da LGT; cfr. arts. 124º e 125º do CPA);

d) Violou os princípios da proporcionalidade, justiça e boa-fé, constitucionalmente consagrados (v. art. 266º CRP; cfr. arts. 5º, 6º e 6º-A do CPA), pois, Impunha-se a restituição à recorrida da totalidade dos montantes pagos acrescidos de juros;

e) Violou os princípios da legalidade tributária, da confiança e do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos da recorrida (v. arts. 103º e 266º CRP; cfr. arts. 3º, 4º e 6º do CPA) - cfr. texto n.º 13.

Nestes termos, deverá ser negado provimento ao presente recurso, mantendo-se a douta sentença recorrida, ou declarando-se o acto *sub judice* nulo ou anulado (v. conclusões 3ª, 4ª e 8ª; cfr. art. 684º-A do CPC), com as legais consequências.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

*O efeito atribuído ao recurso é de manter pelas razões aduzidas a fls. 195, por serem legais.*

*O julgado é de confirmar, por nele se ter feito boa interpretação e aplicação do art.º 89 do CPPT, de resto na linha da jurisprudência desta secção, que se cita.*

*E a discrepância que se surpreende nas redacções do n.º 1 (onde se supõe a prévia instauração da execução fiscal) e do n.º 5 (donde se pode concluir ser possível fazer-se a compensação sem prévia instauração da execução) do art.º 89 do CPPT há-de ser resolvida à luz das regras de interpretação, pela sua harmonização, por forma a concluir que compensação de créditos por iniciativa da Administração Fiscal só é possível na pendência da execução fiscal (cfr. Jorge de Sousa in CPPT anotado, 5ª ed, VI, pág. 634).*

*Termos em que sou de parecer que o Recurso da Câmara Municipal do Porto não merece provimento.*

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação e da contra-alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca – ficando prejudicado o conhecimento de qualquer outra em caso de resposta negativa a esta – é a de saber se tem fundamento legal neste caso



a «compensação de dívida existente (...) com o crédito tributário referente aos juros indemnizatórios devidos».

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

a) A recorrente apresentou impugnação judicial contra a liquidação dos tributos, no montante de 69.445.192\$00, efectuada pelo Município do Porto, no âmbito do processo de licenciamento do prédio identificado nos autos, o qual correu termos pelo 2º Juízo, 3ª Secção do extinto Tribunal Tributário do Porto, sob o n.º 8/95.

b) Por sentença proferida no referido processo de impugnação, em 29/10/1999, foi julgada provada e procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrente e, em consequência, foi anulada a liquidação e cobrança dos tributos urbanísticos em causa, no valor de 69.385.198\$00, e ordenada a “restituição à impugnante do montante pago, acrescido de juros.

c) Por Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17/10/2001, proferido no Processo n.º 25.750, foi parcialmente confirmada a referida sentença, revogando-se apenas a anulação da liquidação da taxa urbanística.

d) Por Acórdão do Tribunal Constitucional, de 15/2/2002, proferido no Processo n.º 767/01, da 3ª Secção, foi julgado inconstitucional o art. 97º do Regulamento Municipal de Obras (doravante RMO), da CMP e, em consequência, foi ordenada a reforma do Acórdão do STA referido em c), de acordo com tal juízo de inconstitucionalidade.

e) Por Acórdão do STA, de 15/5/2002, foi confirmada inteiramente a sentença de 29/10/1999, referida em b).

f) Em 27/8/2002, a recorrente foi notificada através do ofício n.º 1878/DMR/2002, da CMP, “de que é intenção deste Município proceder à liquidação da taxa relativa à legalização de obras de construção de prédio sito à Rua do Carvalho, 82 a 102, em sede de execução da sentença acima identificada, de acordo com os fundamentos constantes do Parecer n.º 7/CT/2002, da informação n.º 6/DMR/02 e do projecto de liquidação que se anexam”.

g) Em 10/9/2002, a recorrente pronunciou-se acerca do parecer e informação referidas na alínea anterior, nos termos que melhor constam de fls. 38 a 47 do processo de execução de sentença cuja cópia se encontra apenas a estes autos e cujo teor se dá por reproduzido.

h) Em 21/10/2002, a recorrente foi notificada através do ofício n.º 2521/DMR/2002, da CMP, de que “por despacho da Directora Municipal de Finanças e Património, de 2002.10.17, se procedeu, nos termos e fundamentos constantes na informação n.º 8/DMR/02, cuja cópia se anexa, à compensação da dívida existente, por força do não pagamento das taxas em causa, no valor de 198.809,72€, com o crédito tributário referente aos juros indemnizatórios devidos, no total de 239.789,54€”.

i) O presente recurso foi apresentado em 20 de Dezembro de 2002 - cfr. fls. 2 dos autos.

j) O débito em questão nos autos “não foi remetido para cobrança coerciva, não existindo assim processo de execução fiscal.” - cfr. fls. 175.

Não se provaram outros factos, além dos supra enunciados.

2.2 A compensação é uma forma de extinção das obrigações, que pode ser utilizada quando duas pessoas sejam reciprocamente credor e devedor (cf. os termos do artigo 847.º, n.º 1.º do Código Civil).

No caso de compensação em matéria tributária, ela pode ser efectuada, quer por iniciativa da Administração Tributária, quer por iniciativa do contribuinte

Sob a epígrafe “Compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária”, o artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe, no seu n.º 1, que «*Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda ou esta esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código*».

A compensação de dívidas de tributos por iniciativa da Administração Tributária depende, portanto, dos seguintes requisitos – cf. Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, I vol., em anotação ao artigo 89.º:

a) haver um crédito a favor de um contribuinte de que é devedora a administração tributária, que esteja em fase de execução;

b) que esse crédito resulte de reembolso, ou de revisão oficiosa, ou de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, ou outro meio administrativo ou contencioso;

c) que esse contribuinte seja simultaneamente devedor de tributos;

d) não estar a dívida garantida ou, estando-o, não estiver pendente reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução fiscal relativa à dívida do contribuinte, nem estar a dívida a ser paga em prestações.

Cf., a este respeito, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 10-11-2004, e de 7-12-2004, proferidos nos recursos n.º 877/04 e n.º 1245/04, respectivamente.

2.3 No caso *sub judicio*, e segundo se assenta no probatório da sentença dos presentes autos de recurso contencioso, a ora recorrida foi notificada pela Câmara Municipal do Porto, de que «por despacho da Directora Municipal de Finanças e Património, de 2002.10.17, se procedeu (...) à compensação da dívida existente, por força do não pagamento das taxas em causa, no valor de 198.809,72€, com o crédito tributário referente aos juros indemnizatórios devidos, no total de 239.789,54€» – sendo certo que, consoante o mesmo probatório, «o débito em questão nos autos “não foi remetido para cobrança coerciva, não existindo assim processo de execução fiscal”».

Quer dizer: o município recorrente (Câmara Municipal do Porto), por seu despacho de 17-10-2002, ordenou a compensação da dívida da ora recorrida, no montante de 198.809,72 € (relativa a liquidação de taxas), com o crédito da mesma ora recorrida, no montante de 239.789,54 € (referente aos juros indemnizatórios).

Mas o que é facto é que, segundo se deixou expresso, «o débito em questão nos autos “não foi remetido para cobrança coerciva, não existindo assim processo de execução fiscal”».

Assim sendo, como é, estamos inteiramente com a sentença recorrida, quando nela se escreve que «no caso vertente, não estavam preenchidos todos os pressupostos previstos no art. 89.º, n.º 1 do CPPT para ser possível a compensação por iniciativa da administração tributária», e se conclui por que «o despacho recorrido é ilegal, por violação do disposto no art. 89.º, n.º 1 do CPPT, motivo pelo qual deve ser anulado».

Estamos deste modo a dizer – e em resposta ao *thema decidendum* – que no presente caso não tem fundamento legal a «compensação de dívida existente (...) com o crédito tributário referente aos juros indemnizatórios devidos».

E, assim, deve ser confirmada a sentença recorrida que laborou neste entendimento.

A terminar, havemos, então, de assentar que a Administração só por meio de cobrança coerciva pode obter a *compensação de dívidas tributárias* com créditos do contribuinte – nos termos do artigo 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *António Calhau* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 7 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Manifestações de fortuna – Recurso da decisão de avaliação da matéria colectável por método indirecto – artigo 146.º-B, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – Prova – Inconstitucionalidade.*

### Sumário:

*O n.º 3 do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na parte em que determina que os elementos de prova, a acompanhar a petição, “devem revestir natureza documental”, viola o direito a um processo equitativo (artigo 20.º, n.º 4, da Constituição da República), se a prova documental for insuficiente para o contribuinte demonstrar os factos que, na sua perspectiva, suportam o direito ou o interesse que visa defender com recurso ao tribunal.*

Processo n.º 590/07-30.

Recorrente: Maria Eduarda de Carvalho Moreira Pinto.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Maria Eduarda de Carvalho Moreira Pinto vem recorrer, nos termos do artigo 285.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do despacho de fls. 145 que não admitiu produção de prova testemunhal, no âmbito de recurso de decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto.

Fundamentou-se a decisão em que, “nos termos do disposto no artigo 89.º-A, n.ºs 6 e 7 da Lei Geral Tributária e artigo 146.º-B, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a peti-

ção inicial deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, que devem revestir natureza exclusivamente documental”.

A recorrente apresentou as seguintes conclusões:

a) *O despacho ora recorrido fundamentou-se no artigo 146.º-B do CPPT, aplicável por força do artigo 81.º-A, n.º 7, da LGT.*

b) *Tais normas são inconstitucionais, por ofensa do n.º 4 do artigo 20.º da CRP e, também, do n.º 3 do seu artigo 103.º.*

c) *O n.º 4 do artigo 20.º da CRP, ao consagrar o direito a um “processo equitativo”, proíbe, por princípio, quaisquer limitações ao recurso a quaisquer dos meios de prova admitidos em direito, sendo que eventuais limitações (excepcionais) carecem de fundamento racional suficiente.*

d) *Não existem quaisquer razões racionais que permitam justificar uma tal limitação no recurso judicial previsto no artigo 81.º-A da LGT.*

e) *Os cidadãos têm, legalmente, o direito de optar por declarar ou não a existência de situações de união de facto às autoridades administrativas, nomeadamente às fiscais, não podendo ser, por qualquer modo, penalizados, caso a sua opção tenha sido a de não a declararem.*

f) *Não tendo sido declarada às autoridades administrativas a existência de uma união de facto, é impossível a prova documental (desde logo, por documentos autênticos), pelo que o meio de prova possível é, então, a prova testemunhal.*

g) *A não admissão da prova testemunhal resulta, assim, na impossibilidade de a Recorrente provar factos que alegou, essenciais à sua defesa.*

h) *Tal limitação à utilização da prova testemunhal em processo fiscal põe em causa o princípio da verdade material que subjaz ao processo tributário.*

i) *Tal pode conduzir a uma tributação para além do previsto na lei de imposto, com ofensa do disposto no artigo 103.º, n.º 3, do CRP.*

j) *Deve, pois, a decisão ora recorrida ser revogada, e não aplicadas as normas que a fundamentaram, porque inconstitucionais.*

k) *Em consequência, deve ser admitida a produção da prova testemunhal requerida pela ora recorrida, com consequente anulação de tudo o que tiver sido posteriormente processado.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que, “como foi decidido pelo Tribunal Constitucional (acórdão 646/06, de 28 de Novembro), a limitação decorrente da parte final do artigo 146.º-B, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é de considerar conflituante com a Lei Fundamental, enquanto se reporta à exclusão da prova testemunhal, nomeadamente por contender com o direito à tutela judicial efectiva consagrado no artigo 20.º da Constituição”.

Em sede factual, vem apurado que:

A). *Por escritura pública outorgada em 11/07/2003, a recorrente adquiriu, pelo preço de 249.398,95€ uma fracção autónoma designada pela letra “D” correspondente a uma habitação em triplex T - quatro no primeiro, segundo e terceiro andares, letra d, com entrada pelo n.º 343, dois aparcamentos números cinco e seis, com vinte e oito metros quadrados e um compartimento para arrumos números “l-três”, na cave, entrada pelo n.º 323, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito na Rua Direita das Campinas n.s 323, 327, 329, 341 e 343, na freguesia de Ramalde, do concelho do Porto, inscrito na respectiva matriz sob o artigo 7938-D, com o valor patrimonial de 139.860,00€, (cfr. doc. junto a fls. 71 a 79 dos autos);*

B). *No âmbito da compra referida no número anterior a recorrente celebrou um contrato de mútuo com hipoteca com a Banco Santander Portugal, S.A., no montante de 125.000,00€ o qual lhe foi concedido pelo prazo de trezentos e sessenta meses, ao abrigo do Regime Geral de Crédito à Habitação, regulado pelo Decreto-Lei número 349/98 de onze de Novembro e demais disposições legais aplicáveis. (cfr. doc junto a fls. 71 a 79 dos autos);*

C). *A recorrente declarou relativamente ao ano de 2003 um rendimento colectável no valor global de 6.575.74€ (cf. Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária a fls. 100 a 103 e declarações modelo 3 de IRS constantes de fls. 241 a 257 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzidos para todos os devidos e legais efeitos);*

D). *Em 25/05/2006 foi a recorrente notificada do Projecto de Decisão, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 60º n.ºs 1 alínea d) e 5 da Lei Geral Tributária e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária -RCPIT (cfr. doc. junto fls. 12 e 18 do PA anexo cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);*

E). *Em 18/07/2006, foi a recorrente notificada do Relatório de Inspeção Tributária (nos termos e para os efeitos do art. 77º da LGT e art. 61º do RCPIT, e de que foi fixado, por despacho do Sub - Director Geral dos Impostos, o conjunto de rendimentos líquidos por métodos indirectos, nos termos previstos no n.º2 do art. 65º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*

e art. 87º a 90 da LGT por remissão do art. 39º daquele código: Ano (exercício) 2003 -Rendimento Líquido Fixado 49.879,80, (cfr. doc. a fls. 12 dos autos).

F). A nota de fundamentação da avaliação indirecta referente à inspecção tributária realizada à recorrente consta de fls. 15 a 18 dos autos, cujo teor se reproduz integralmente, mas do qual se salienta que:

“1. É do conhecimento destes serviços de Inspeção Tributária (Divisão IV), por informação fornecida pelo conhecimento de SISA n.º 4349, que no ano 2003 adquiriu um imóvel no montante de 249.398,956.

2. Nesse ano, os rendimentos globais declarados após as legais deduções específicas ascendem ao montante de 6.575,74€.

3. De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 89º -A da LGT, há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos ou quando os rendimentos declarados, num determinado ano, para efeitos de IRS, mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão apurado nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do citado artigo.

4. O rendimento padrão a considerar, de acordo com a tabela a que se alude no ponto anterior, é de 49.879,80€ (correspondente a 20% do valor de aquisição do imóvel), verificando-se portanto que existe uma desproporção superior a 50% para menos, entre os rendimentos declarados (6.575,74€) e o rendimento padrão ( $50\% \times 49.879,80 = 24.939,90\text{€}$ ).

5. Estão assim reunidas as condições para efectuar a tributação pelos métodos indirectos de acordo com o referido no n.º 3 do referido normativo, o sujeito passivo não efectuou a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados, ou de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, apesar de solicitada pelos Ofícios n.º 32527/0507 de 10/04/06 e n.º 35149/0507 de 19/04/06 (...)

G). A recorrente e José Maria Ferreira Lobo têm um filho de nome José Maria Pinto Ferreira Lobo, tal como consta do Assento de nascimento n.º 1604 de fls. 113 dos autos.

H). A recorrente e José Maria Ferreira Lobo inscreveram José Maria Pinto Ferreira Lobo, na Ecole Française de Porto, para o ano lectivo 2002/2003. cf. fls. 21 e 22 dos autos.

I). O actual domicílio Fiscal da recorrente é na Rua Direita das Campinas, 343 -Casa 3, no Porto.

J). A recorrente nunca apresentou declarações conjuntas de IRS, cf. fls. 226 a 257 dos autos.

L). O domicílio fiscal de José Maria Ferreira Lobo é na Estrada Exterior da Circunvalação, 14262, BI A1 5 Esq., cf. fls. 175 dos autos.

M). José Maria Ferreira Lobo nunca apresentou declarações conjuntas de IRS, cf. fls. 175 a 200 dos autos.

N). Por ofício datado de 19/04/2006, a recorrente foi notificada a 2º pedido, nos termos do art. 60º da LGT e 60º do RCPIT, notificação onde consta que, foi alienada, pela recorrente, uma fracção em 2002 também adquirida com recurso ao crédito bancário cujo valor de realização foi de 147.145,38€, o valor a amortizar relativo ao empréstimo foi de 53.629,19 e como importância disponível restou o valor de 93.516,19€, (cf. fls. 20 dos autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

O). Em 28/07/2006, foi apresentado o presente recurso neste Tribunal (cfr. carimbo aposto a fls.2 do articulado inicial);

Não se deram como provados os factos alegados nos artigos 10 a 21 da petição inicial.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a de saber se o artigo 146.º-B, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quando aplicado por força do artigo 89.º-A, n.º 8, da Lei Geral Tributária, é materialmente inconstitucional, por violação dos artigos 20.º, n.º 4, e 103.º, n.º 3, da Constituição da República.

De acordo com o artigo 89.º-A, n.º 1, parte final, da Lei Geral Tributária, quando o contribuinte declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da tabela prevista no seu n.º 4, há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável.

A decisão de proceder a esta avaliação é da exclusiva competência do Director-Geral dos Impostos, ou seu substituto legal, sem possibilidade de delegação – n.º 6 do mesmo artigo -, sendo que cabe recurso, para o tribunal tributário, com efeito suspensivo e a tramitar como processo urgente, da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, sendo que a este meio processual se aplica, com as devidas alterações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do CPPT (n.ºs 7 e 8).

Na parte que ora interessa, dispõe o n.º 3 deste último inciso normativo que “a petição (...) deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, que devem revestir natureza exclusivamente documental”.

Por sua vez, prevê o artigo 20.º, n.º 4, da Constituição, que “todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objecto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo”, enquanto que o dito artigo 103.º, n.º 3, estipula que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

Assim, as leis fiscais determinam que, no recurso da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, o contribuinte não pode produzir prova testemunhal, solução que a recorrente alega conflitar com o direito, previsto constitucionalmente, a um processo equitativo.

A proibição de determinados meios de prova, atendendo ao tipo de processo e ao objecto do litígio, cabe no grau de discricionariedade de que goza o legislador fiscal.

Cfr. o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 489/2002, de 26 de Novembro.

Considerando certamente que o meio de prova documental era mais eficaz e fiável que os restantes, que as declarações de rendimento têm esse suporte documental e que o processo é urgente, o legislador limitou, naquele artigo 146.º-B, os meios de prova à disposição dos contribuintes.

E, nos casos “em que a prova de que as manifestações de fortuna não correspondem a um auferir de rendimentos superiores ao declarado possa, com suficiência, ser alcançada por meio documental”, a opção do legislador “não se antevê como desrazoável”.

Ponto é que, pois, a prova documental seja suficiente para o contribuinte demonstrar “os factos que, na sua óptica, suportam o «direito» ou o «interesse» que visa defender pelo recurso aos tribunais”.

Cfr. o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 646/2006, de 28 de Novembro.

Tal interpretação coaduna-se com o direito a um processo equitativo, previsto no artigo 20.º, n.º 4, da Constituição da República. Este “deve entender-se num sentido amplo, não só como um processo justo na sua conformação legislativa (exigência de um procedimento legislativo devido na conformação do processo), mas também como um processo materialmente informado pelos princípios materiais da justiça nos vários momentos processuais”, no qual se inclui o direito à prova, “isto é, à apresentação de provas destinadas a demonstrar e a provar os factos alegados em juízo”.

Cfr. GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Volume I, Coimbra Editora, 2007, pp. 415-416.

Ora, no caso dos autos, a recorrente afirma não ter outro meio de prova, que não a testemunhal – conclusão g) -, para tentar demonstrar que os seus rendimentos declarados correspondem aos rendimentos auferidos e que foi outra a origem dos montantes com que adquiriu os imóveis que originaram a manifestação de fortuna.

E, nesta medida, a limitação imposta pela parte final do artigo 146.º-B, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força do artigo 89.º-A, n.º 8, da Lei Geral Tributária, viola o artigo 20.º, n.º 4, da Constituição da República, uma vez que impede o direito à prova da recorrente, pelo que não pode ser aplicado.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar o despacho de fls. 145, na parte em que rejeita a prova testemunhal arrolada, que deve ser substituído por outro que a admita, bem como, em consequência, anular o parecer de fls. 218 e ss. e a sentença de fls. 266 e ss. e as notificações a esta respeitantes.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2007.— *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 7 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Direito de audição. art. 60º da LGT. Contribuição especial. Dec.-lei 43/98, de 3/3.*

### Sumário:

- I — O n. 1 do art. 60º da LGT assegura a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito.*
- II — Se um perito indicado pelo contribuinte intervém na avaliação de onde resultou a quantificação da matéria colectável da contribuição especial, prevista no art. 1º do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo DL n. 43/98, de 3/3, mostra-se cumprida aquela formalidade legal.*

Processo n.º 615/07-30.

Recorrente: Construções Arnaldo Dias, Ld.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino (por vencimento).

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

1. CONSTRUÇÕES ARNALDO DIAS, LD., com sede na Rua Fernando Lopes Graça, Lote 160, Granja Nova, Ramada, impugnou judicialmente, junto do TAF de Lisboa 2 (Loures), a liquidação de contribuição especial, correspondente ao alvará de uma licença de construção.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Resulta dos factos provados que a liquidação de contribuição especial foi efectuada pela Administração Fiscal, exclusivamente, com base em elementos, totalmente, exteriores à vontade da Recorrente. De facto, todos os elementos constantes do termo de avaliação a fls 25 e 27 dos autos foram trazidos pela Administração Tributária, limitando-se o contribuinte a indicar um perito para estar presente nessa avaliação. Resulta, assim, dos autos que tem todo o procedimento nunca foi concedido ao contribuinte qualquer oportunidade de ser ouvido previamente à liquidação, sendo certo que a Recorrente só teve conhecimento dos termos da avaliação no dia em que foi notificada para proceder ao pagamento da contribuição especial. (cfr. fls. 31 do apenso da reclamação graciosa).

2. Face ao exposto a única questão a analisar no presente recurso, é pois a de saber se, nas circunstâncias acabadas de descrever, a Administração Fiscal estava ou não obrigada a cumprir o disposto no artigo 60º da LGT, isto é, estava obrigada a notificar a Recorrente para que esta pudesse exercer o direito de audição prévia.

3. O artigo 60º da L.G. T. transpôs para o procedimento tributário o princípio constitucional da participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito, expresso no artigo 267º n. 5 da Constituição da República Portuguesa. Assim, nos termos da referida norma, mormente do disposto no artigo 60º n. 1 a), da LGT, a Administração Fiscal antes de liquidar a contribuição especial deve ouvir o contribuinte.

4. Contrariamente ao decidido na douda sentença, in casu a liquidação impugnada, quer abstracta, quer objectivamente, podia ser contestada através do exercício do direito de audição pela Recorrente, já que só esta poderia aferir correctamente, a título de exemplo, sobre o valor m2 de construção – em 1994 e à data do pedido de licenciamento –, sobre a área de construção efectivamente edificada, o n.º de fogos efectivamente edificados, a volumetria de construção efectivamente edificada, elementos estes que, apenas, constam do alvará de construção sob a forma de previsão, sendo estes, habitualmente, alterados em função da obra efectivamente edificada.

5. Da mesma forma, em caso algum, poder-se-á considerar que a presença de um perito do contribuinte na avaliação efectuada sana o vício de preterição de audição prévia, já que não se encontram preenchidos os requisitos do artigo 60º n. 1 a), n. 3, 4, 5 e 6, sendo certo que tal afirmação viola, ainda, o disposto no artigo 16º n. 1 da LGT.

6. In casu, não ocorreram os requisitos que, excepcionalmente, permitiam a dispensa do cumprimento do disposto no artigo 60º da LGT, pelo que o acto impugnado padece de vício de forma, pelo que terá de ser anulado.

7. Igualmente, não é de aplicar ao caso sub judice o disposto no artigo 103º do CPA por tal norma não ter aplicação em matéria tributária, mas sim, o artigo 60º da LGT.

8. Assim sendo, a douda sentença recorrida ao considerar que, no caso sub judice, a Administração Tributária estaria dispensada de facultar à Recorrente o exercício do seu direito de audição fez uma errada interpretação e aplicação da lei aos factos, mormente, violando o disposto no artigo 267º n. 5 da Constituição da República Portuguesa, o artigo 60º n. 1 a 6 e 16º n. 1 da LGT e o artigo 103º do Código do Procedimento Administrativo.

9. O acto tributário de liquidação da contribuição especial à Recorrente, padece, assim, de vício de forma e substância que acarreta a sua nulidade.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

1. Em 11/11/1998, a sociedade impugnante, “Construções Arnaldo Dias, Lda.”, com o n.i.p.c. 500 510 580, efectuou pedido de passagem de licença de construção junto do município de Odivelas, relativo ao lote 9 da Urbanização da Ribeirada, sito na freguesia de Odivelas;

2. No dia 23/11/2001, no 11º Cartório Notarial de Lisboa, a sociedade impugnante, enquanto vendedora, celebrou escritura de compra e venda tendo por objecto o lote de terreno para construção identificado no n.1;

3. Em 9/1/2002, o município de Odivelas emitiu o alvará de licença de construção n.1 /2002, sendo produzido em nome da sociedade impugnante, “Construções Arnaldo Dias, Lda.”, incidindo sobre o lote 9 da Urbanização da Ribeirada, sito na freguesia de Odivelas, tudo conforme cópia que se encontra junta a fls.23 e verso do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

4. Em 9/9/2005, procedeu-se à avaliação do imóvel identificado no n.1, nos termos do art. 6, do Regulamento da Contribuição Especial, aprovado pelo Dec.-Lei 43/98, de 3/3, para efeitos de liquidação de contribuição especial, tendo-se fixado, através de acordo e por unanimidade dos peritos presentes, o valor actual do mesmo, reportado a 11/11/1998., em € 240.615,18, e o seu valor em 1/1/1994, em € 165.850,00, tudo conforme cópia do termo de avaliação que se encontra junta a fls.25 a 27 do apenso de reclamação graciosa e se dá aqui por integralmente reproduzida;

5. Na avaliação de imóvel identificada no n.4 participou como perito nomeado pela sociedade impugnante o Sr. João Manuel Dias dos Santos;

6. Em 22/9/2005, a impugnante foi notificada dos resultados da avaliação identificados no n.4 e para efectuar o pagamento da liquidação de contribuição especial, estruturada ao abrigo do Dec.-Lei 43/98, de 3/3, no montante global de € 7.516,56, e fixando-se, para o efeito, o prazo de pagamento com termo no final do mês de Outubro de 2005;

7. Em 17/1/2006, a sociedade impugnante deduziu reclamação graciosa tendo por objecto a liquidação identificada no n.6;

8. Em 30/6/2006, a reclamação graciosa identificada no n.7 foi indeferida através de despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Odivelas;

9. Em 5/7/2006, a sociedade impugnante foi notificada do despacho de indeferimento identificado n.8;

10. Em 19/7/2006, deu entrada no Serviço de Finanças de Odivelas a impugnação apresentada por “Construções Arnaldo Dias, Lda.” e que tem por objecto a liquidação identificada no n.6.

3. A questão a resolver é esta: Pode ser dispensado, na hipótese dos autos, o cumprimento do art. 60º da LGT? Concretamente, e tendo um perito (representante) do contribuinte intervindo na avaliação, pode dispensar-se a participação deste (audição prévia), nos termos do citado normativo?

Vejamos então.

O Mm. Juiz a quo reconheceu expressamente que o impugnante, aqui recorrente, não foi ouvido.

Escreveu impressivamente.

“No caso sub judice, conforme resulta da matéria de facto provada, no âmbito do procedimento administrativo anterior à liquidação objecto do presente processo, a Administração Fiscal não notificou o impugnante com vista ao exercício do direito de audição prévia”.

Apesar dessa omissão, o Mm. Juiz a quo não a julgou relevante, por isso que entendeu que “a liquidação impugnada só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto, assim sendo seguro que o exercício de direito de audiência prévia por parte do impugnante não teria qualquer relevância na estruturação do mesmo acto tributário”.

Assim, considerou que esta formalidade legal omitida se converteu em mera irregularidade irrelevante.

E daí que – não havendo qualquer outro vício – tenha julgado improcedente a impugnação.

Quid juris?

O art. 60º da LGT, subordinado à epígrafe “princípio da participação”, vem dar corpo ao art. 267º, n. 5, da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito.

E o n. 1 deste artigo concretiza os moldes da participação dos contribuintes na formação dessas decisões e deliberações.

Entre elas está o direito de audição antes da liquidação (al. a).

O n. 3 refere que “tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n. 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

Será que poderemos desde já concluir que estamos perante um vício do procedimento tributário, que conduzirá à anulação da liquidação?

Não será automática tal conclusão.

Na verdade, terá razão o Mm. Juiz a quo quando diz que, se a decisão final for necessariamente essa, então tal nulidade converter-se-á em mera irregularidade. E, tendo concluído pela afirmativa, daí que não tenha considerado relevante essa preterição de formalidade legal.

Porém, este princípio apenas poderá ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, o que conduz, na prática, à sua restrição aos casos em que não esteja em causa a fixação da matéria de facto relevante para a decisão (<sup>1</sup>).

Mas será que estaremos perante uma situação em que a audiência poderia ser dispensada, por existir tal irrelevância?

Está em causa a contribuição especial, prevista no Regulamento aprovado pelo DL n. 43/98, de 3/3.

O art. 1º deste Regulamento diz que a contribuição especial incide sobre o aumento de valor dos prédios rústicos, resultantes da possibilidade da sua utilização como terrenos para construção urbana,

situados na área de determinadas freguesias (n. 1), incidindo ainda sobre o aumento de valor dos terrenos para construção e das áreas resultantes da demolição de prédios urbanos já existentes, situados naquelas áreas (n. 2).

Por sua vez, o valor sujeito a contribuição está definido no art. 2º, n. 1, referindo o n. 2 que “os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação”.

Por sua vez, dispõe o n. 1 do art. 4º que “a avaliação ... ficará a cargo de uma comissão constituída pelo contribuinte ou seu representante e por dois peritos nomeados pela Direcção-Geral dos Impostos” um dos quais terá apenas voto de desempate, devendo conformar-se com um dos laudos apresentados (n.2).

Por sua vez, o art. 6º refere que “na determinação dos valores, a comissão terá em consideração a natureza e o destino económico do prédio”. Sendo que o n. 2 dispõe quais os factores atendíveis.

Significa isto que o perito nomeado pelo contribuinte representa-o efectivamente, nos termos citado art. 4º, n. 1 do dito Regulamento.

Certo que, como bem refere o recorrente, não estava ele mandatado para exercer o direito de audição prévia em seu nome.

Mas a questão não é essa.

Importante é saber se a participação do contribuinte (ou seu representante) na avaliação – art. 4º do citado Regulamento – não constitui, ela própria, um momento relevante e decisivo no procedimento tributário.

E a resposta não pode deixar de ser positiva.

Inserida a avaliação no procedimento tributário, é inequívoco que o contribuinte (por si ou pelo seu representante), interveio activa e directamente nesse procedimento e teve a oportunidade de dar o seu parecer e influenciar (ou tentar influenciar) essa avaliação.

Avaliação que postulará decisivamente a liquidação dessa contribuição especial.

Avaliação que aliás – e no caso concreto – mereceu o aval do contribuinte, através do seu representante.

Ora, quantificada, em função da avaliação, a base tributável, a liquidação da contribuição especial resulta da aplicação da taxa devida àquela base.

Pelo que, após a avaliação, já não há a possibilidade de o contribuinte influenciar o conteúdo do acto de liquidação.

E o contribuinte, já o vimos, teve intervenção activa no processo de avaliação.

Quer isto dizer que o contribuinte teve participação no respectivo procedimento, pelo que deve entender-se que foi cumprido o princípio de audiência prévia, assim se concretizando o direito de audição, previsto no art. 60º da LGT.

Ou seja: mais do que dizer que o contribuinte não interveio no procedimento, mas tal omissão é uma mera irregularidade, devemos antes dizer que o contribuinte teve efectiva intervenção no procedimento tributário, através da sua participação no processo avaliativo.

No sentido ora exposto, se pronunciou o acórdão deste STA de 10/10/2007 (rec. n. 616/07).

A sentença recorrida não merece assim censura.

4. Face ao exposto, acorda-se, com a presente fundamentação, em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 7 de Novembro de 2007— *Jorge Lino* (relator por vencimento) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa* (vencido, nos termos da declaração de voto junta)

#### Voto de vencido

Não acompanho a decisão que fez vencimento.

Direi porquê.

Aceito, como diz o Mm. Juiz a quo, que, se a decisão final for necessariamente aquela que foi tomada, então tal nulidade converter-se-á em mera irregularidade. E, tendo concluído pela afirmativa, daí que não tenha considerado relevante essa preterição de formalidade legal.

É certo igualmente que tal princípio apenas poderá ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto.

Mas, na minha óptica, não é isso que acontece no caso concreto.

Na verdade, não é possível à administração efectuar a liquidação com base apenas nos elementos constantes da declaração que o contribuinte está obrigado a apresentar nos termos do citado art. 7º do aludido Regulamento. É que, de acordo com o tipo tributário que está desenhado nesse Regulamento, o acto de liquidação pressupõe que previamente à operação de aplicação das taxas que estão fixadas no seu art. 10º seja determinada a matéria colectável, correspondendo essa matéria colectável, segundo o estabelecido no n.º 1 do art. 2º do mesmo Regulamento à diferença dos valores aí abstractamente



definidos, sendo, por outro lado, certo que “os valores que servem para determinar a diferença são determinados por avaliação nos termos deste Regulamento”. Ora este acto de avaliação é completamente exterior à declaração. O valor do prédio e ao mesmo tempo elemento determinante para o apuramento da matéria colectável do imposto é assim um elemento exterior ou que nunca consta da declaração do contribuinte, por se tratar de um acto de verificação futura e de conteúdo incerto <sup>(2)</sup>.

Mas será que se pode dizer que a liquidação foi efectuada com base na declaração do contribuinte porquanto sempre ele tinha conhecimento do valor atribuído na avaliação e o acto de liquidação sempre teria de ser praticado com o mesmo conteúdo?

Entendo que não

Mesmo admitindo que o própria contribuinte tivesse intervindo na comissão sempre a audição do contribuinte se revela como absolutamente necessária dentro da perspectiva teleológica da lei. Na verdade, entre o momento de fixação do valor do prédio através da avaliação e o acto de liquidação, visto este simplesmente enquanto acto de aplicação da taxa estabelecida no art. 10º do Regulamento à matéria colectável, intercorre ainda um outro momento procedimental relevante que é, igualmente, exterior à declaração do contribuinte. Estou a referir-me ao acto de determinação da matéria colectável que nos termos do n.º 1 do art. 2º do Regulamento consiste na “... diferença entre o valor do prédio à data em que for requerido o licenciamento de construção ou de obra e o seu valor à data de 1 de Janeiro de 1994, corrigido por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o art. 43º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, correspondendo para o efeito, à data da aquisição a data de 1 de Janeiro de 1994 e à de realização a data da emissão do alvará de licença de construção ou de obra” <sup>(3)</sup>

Impunha-se assim, na minha óptica, e obrigatoriamente, a audição do contribuinte.

A preterição dessa formalidade essencial do procedimento de liquidação de imposto inquinou de ilegalidade o acto de liquidação.

Assim, concederia provimento ao recurso, revogando a decisão recorrida e anulando o acto de liquidação.

É este o sentido do meu voto. — *Lúcio Barbosa.*

<sup>(1)</sup> Lei Geral Tributária, comentada e anotada, de Diogo Leite de Campos e Outros, 3ª Edição, pág. 291

<sup>(2)</sup> Acórdão do STA de 13/11/2002, rec. n. 977/02

<sup>(3)</sup> Acórdão supra

## Acórdão de 7 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Acto tributário de liquidação. Caducidade. Notificação. Hora certa.*

### Sumário:

- I — *A notificação de uma liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas pode ser efectuada por contacto pessoal, através de funcionário, se assim for determinado, nos termos do artigo 38º n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*
- II — *Tal notificação efectua-se com as formalidades previstas no Código de Processo Civil, sendo dispensável o contacto pessoal, se o notificando não puder ser encontrado e for caso de aplicação do artigo 240º deste diploma.*
- III — *A notificação com hora certa, que se tem por efectuada na data da afixação da nota a que se refere o artigo 240º n.º 3 do Código de Processo Civil, e não na do envio ou da recepção da carta exigida pelo artigo seguinte, obsta à caducidade do direito à liquidação, se feita dentro do respectivo prazo.*

Processo n.º 648/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Casa Universal – Projectos e Construções Domótico Inteligentes, Lda.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença de 21 de Fevereiro de 2007 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial do acto de

liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1997 deduzida por **CASA UNIVERSAL, PROJECTOS E CONSTRUÇÕES DOMÓTICO INTELIGENTES, LDA.**, com sede em Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

«1.º

Nos termos e fundamentos atrás referidos, podemos concluir em boa verdade que:

2.º

O direito tributário é regulado por códigos próprios e por legislação própria, matéria substantiva cuja aplicação e eficácia não se questiona.

Assim, do art.º 38 a 42 do CPPT, elenca a formalidade que devem revestir as notificações das liquidações aos contribuintes.

3.º

Porém do art.º 2.º do CPPT que são de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, de acordo com a natureza do casos omissos: **d) O Código de Processo Civil.**

4.º

É importante porém, ter em atenção que o ano civil coincide com o ano fiscal o que só por si é extremamente relevante para o lapso de tempo considerado para a caducidade do direito à liquidação. Isto quer dizer que o último dia que a Administração Fiscal tem para notificar os contribuintes é o último dia do ano que perfizer o limite de tempo concedido pela lei fiscal.

5.º

Existem por esta razão, situações pontuais que não deixam alternativa à Administração Fiscal de proceder nos termos e para os efeitos previstos no n.º 5 do art.º 38 do CPPT, caso em que expressamente diz que “as notificações pessoais serão efectuadas nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas proceder o entender necessário.” (*sublinhado nosso*).

6.º

Os serviços da Administração tributária não sabem das alterações de moradas dos contribuintes se estes não observarem o disposto no art.º 43 do CPPT, nem dos períodos de férias com encerramento do estabelecimento comercial da sede das empresas.

7.º

*In casu*, a fixação do lucro tributável ocorreu em 04-12-2002, a poucos dias úteis do fim do prazo da caducidade do direito à liquidação, razão bastante para que o Sr. Director de Finanças de Lisboa utilizando a faculdade prevista no n.º 5 do art.º 38 do CPPT por entender necessário utilizar a notificação pessoal, sob pena de não conseguir notificar a impugnante dentro do prazo de caducidade.

8.º

Com o devido respeito foram cumpridas todas as formalidades como acima se demonstrou, pelo que não conseguimos vislumbrar qualquer ilegalidade na notificação do impugnante que já tinha conhecimento de que seria certamente notificado da liquidação do imposto que resultasse da matéria colectável acordada na Comissão de Revisão, à contrário n.º 6 do art.º 190 CPPT.

9.º

Pelo exposto, com o devido respeito, pensamos ter havido uma errónea interpretação e aplicação dos fundamentos elencados no tocante à legislação invocada, n.º 5 do art.º 38 do e também não entendemos a razão de facto ou de direito que impeça que o art.º 240 e 241.º do CPC, tenha aplicação no processo tributário.

Nestes termos e nos demais de direito, pelos fundamentos expostos (...) deve ser dado provimento ao presente recurso, anulando-se a douda sentença recorrida (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, escrevendo:

«Regra geral as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes (38º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

São susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes os actos de correcção ou fixação da matéria tributável, a liquidação de impostos, incluindo as liquidações adicionais, e as decisões finais de processos gratuitos, susceptíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial.

Todavia, sempre que a entidade que a ela proceder o entender necessário, essa notificação pode ser pessoal (nº 5 do citado artº 38º) - vide neste sentido o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27.09.2005, processo 0423/05.

Nada obsta pois a que, em lugar de notificação pessoal, se ordene a notificação por mandado a cumprir por funcionário para notificar directamente qualquer interessado.

Sendo que nesse caso se aplicam as regras relativas à citação pessoal decorrentes do artº 190º do CPPT e do CPC, por aplicação supletiva (artº 38º, n.º 6 e 192º, n.º do CPPT), nomeadamente, no que diz respeito à citação com o hora certa, as regras do arts. 240º 241º do CPC.

Ponto é que se verifiquem os requisitos processuais de aplicação dos referidos normativos, o que sucede no caso subjudice atenta a factualidade levada ao probatório».

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. A sentença recorrida dá por provado o seguinte:

«A)

O impugnante exerce a actividade de “Actividades de Engenharia e Técnicas Afins” (Cfr. documento a fls 43 do Processo Administrativo).

B)

Na sequência de uma acção de inspecção realizada entre 07/01/2002 e 05/04/2002 à contabilidade do impugnante aos exercícios de 1997, 1998 e 1999 foi elaborado o respectivo relatório de inspecção no âmbito do qual se propõe correcções à matéria colectável em sede de IRC com recurso a métodos indirectos no montante total de € 261.943,71 e correcções técnicas no montante total de € 42.439,10 (Cfr. documento a fls 42 do Processo Administrativo).

C)

Em 17/05/2002 foi proferido parecer pelo coordenador dos serviços de inspecção que confirmou as correcções propostas no relatório de inspecção da 2.<sup>a</sup> Direcção Finanças de Lisboa (Cfr. documento fls 5 do Processo Administrativo).

D)

Em 31/05/2002 foi proferido despacho de concordância com o parecer e com o relatório de inspecção do Chefe de Divisão, no uso de poderes delegados, que fixou o lucro tributável de IRC para o exercício de 1997 com recurso a métodos indirectos no montante de € 304.382,21 (Cfr. documentos a fls 36 dos autos e fls 5 do Processo Administrativo).

E)

Em 25/07/2002 foi emitida uma certidão de notificação do Relatório da Inspecção Tributária e da fixação da matéria tributável em IRC com recurso a métodos indiciários referente aos exercícios de 1997, 1998 e 1999, que foi entregue na pessoa de Cármen Sofia Romão da Silva, na qualidade de responsável financeira, que notifica o impugnante da fixação do lucro tributável mencionado na alínea anterior (cfr. documentos a fls 30 a 32 dos autos).

F)

Em 28/11/2002 reuniu a Comissão Distrital de Revisão e nessa data foi elaborada a respectiva acta, onde consta que tendo havido acordo entre os vogais, que irão elaborar os respectivos laudos (Cfr. documento a fls 303 dos autos).

G)

Em 28/11/2002, a Comissão Distrital de Revisão decidiu alterar o montante das correcções ao rendimento colectável com recurso a método indirectos referentes a IRC do exercício de 1997 no montante de € 329.150,99, fixando-o em € 99.120,77, com a seguinte fundamentação que se transcreve na parte com relevo para a decisão “(...) não foi igualmente considerado na determinação do valor das facturas omissas qualquer custo quando se confirmou pela apresentação da documentação das facturas

*de compra representativas dos mapas de amortizações, que a máquina objecto de aluguer não constava no imobilizado da empresa..*” (Cfr. documento a fls 303 a 312 dos autos).

H)

Na sequência da fixação do lucro tributável nos termos na alínea anterior foi efectuada em 04/12/2002 a liquidação adicional de IRC n.º 8310037717 e respectivos juros compensatórios, referente ao exercício de 1997 no montante total de € 40.340,42, cujo prazo limite de pagamento voluntário terminou em 22/01/2003 (Cfr. documento a fls 146 do Processo Administrativo).

I)

Em 03/12/2002 foi emitido mandado de notificação pessoal ao impugnante pelo Director de finanças de Lisboa da liquidação mencionada em H) (cfr. documento a fls 147 do Processo Administrativo).

J)

Em 18/12/2002 um técnico da Administração Tributária se deslocou com uma testemunha à sede do impugnante para proceder à notificação da liquidação mencionada na alínea H) nos termos do art.º 240.º do Código de Processo Civil, não o conseguindo fazer por esta se encontrar encerrada, pelo que afixou na porta indicação que voltaria no dia 20/12/2002 às 11H30 para efectuar a notificação (Cfr. documento a fls. 144 do Processo Administrativo).

K)

Em 20/12/2002, o técnico da Administração Tributária se deslocou com uma testemunha à sede do impugnante e não se encontrando ninguém na sede da impugnante declarou que “... *considera-se a mesma feita nos termos do n.º 3 art.º 240 do CPC...*” (Cfr. documento a fls 145 do Processo Administrativo).

L)

Em 03/01/2003 foi remetido ao impugnante o ofício n.º 49 comunicando-lhe que nos termos do art.º 241.º do CPC, foi efectuada a notificação da liquidação mencionada em H) nos termos do art.º 240.º do Código de Processo Civil (Cfr. documento a fls. 143 do Processo Administrativo).

M)

Em 06/03/2003 foi entregue na Direcção Distrital de Finanças de Lisboa a nota de liquidação mencionada na alínea H) (cfr. documento a fls 143 do Processo Administrativo).

N)

A impugnação judicial foi apresentada em 22/04/2003 (Cfr. documento a fls 2 dos autos)».

3. Tem razão a recorrente quando defende que a notificação da liquidação adicional efectuada à recorrida não tinha, necessariamente, que ser feita através de carta registada com aviso de recepção, podendo sê-lo, também, por contacto pessoal, tal como, no caso, foi ordenado. Esta modalidade de notificação é autorizada pela última parte do artigo 38º n.º 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), cujo n.º 6 manda aplicar-lhes «as regras sobre a citação pessoal».

Não se ocupando o CPPT do modo como, em tal caso, deve efectuar-se a citação pessoal, pois só a prevê na execução fiscal, ela deve seguir os termos preceituados no Código de Processo Civil (CPC), como, aliás, está disposto no artigo 192º n.º 1 do CPPT – veja-se, ainda, o artigo 2º alínea e) deste último diploma.

De entre as modalidades de citação pessoal previstas no CPC, interessa-nos a do artigo 233º n.º 1 alínea c) do CPC, segundo o qual a citação é feita mediante «contacto pessoal do funcionário judicial com o citando». O n.º 4 do mesmo artigo equipara à citação pessoal, «nos casos expressamente previstos na lei», «a efectuada em pessoa diversa do citando, encarregada de lhe transmitir o conteúdo do acto, presumindo-se, salvo prova em contrário, que o citando dela teve oportuno conhecimento». O mesmo valor é atribuído à citação com hora certa efectuada nos termos do artigo 240º do CPC pelo seu n.º 5.

Esta última só pode ter lugar quando se confirme a residência do citando no local (no caso, por se tratar de sociedade, a referência à residência há-de ter-se por feita à sede), e o citando aí se não se encontrar. Deve, então, ser procurada a pessoa que se encontrar em melhores condições de transmitir ao citando a hora certa, e no caso de tal ser impossível é deixado aviso com indicação dessa hora. Se, de novo, o citando não for encontrado, nem pessoa que possa transmitir-lhe a citação, esta faz-se mediante afixação de nota de citação. Por fim, é-lhe enviada carta registada dando conta do ocorrido. Este o regime que se extrai dos vários números do artigo 240º e do artigo 241º, ambos do CPC.

Ora, no caso dos autos, e de acordo com a factualidade provada (alínea J) da matéria de facto, que remete para o documento de fls. 144 do processo administrativo apenso), o funcionário encarregado da notificação, aquando da sua primeira visita, consignou que o local da sede se encontrava encerrado, afixando na porta a indicação da hora certa; na hora marcada, mais uma vez verificou o funcionário que ninguém estava na sede, lavrando que a notificação se considerava «feita nos termos do n.º 3 do art.º 240 do CPC» (alínea K) da matéria de facto remetendo para o documento de fls. 145 do apenso processo administrativo). E, por fim, foi enviado, dias depois, um ofício registado, comunicando que se procedera à citação (alínea L) da matéria de facto, remetendo para o documento de fls. 143 do apenso processo administrativo).

Cumpriu-se, deste modo, o formalismo legal atinente à notificação pessoal, ainda que sem contacto directo com a notificanda, posto que, como se viu, a lei processual admite que a notificação se faça, nos preditos termos, sem esse contacto, quando ele não seja possível.

E a data da notificação é a da afixação da respectiva nota, e não a do envio ou recepção da posterior carta registada, que não é mais do que uma «diligência complementar e cautelar», como lhe chama JOSÉ ALBERTO DOS REIS, COMENTÁRIO AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, vol. II, pág. 648, citado por LEBRE DE FREITAS, CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ANOTADO, vol. 1º, pág. 416.

Consequentemente, a notificação efectuou-se e operou em 28 de Dezembro de 2002, a tempo de evitar a caducidade do direito à liquidação, respeitante ao IRC do exercício do ano de 1997.

Não ocorrendo essa caducidade, ao invés do decidido, importa devolver o processo à instância, para que sejam apreciados os demais fundamentos da impugnação judicial, cujo exame ficou prejudicado.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, para ser substituída por outra que conheça dos sobranes fundamentos da impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 7 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Dívida por fornecimento de água. Adicionais. Prescrição.*

### Sumário:

- I — As dívidas resultante de fornecimento de água prescrevem no prazo de 6 meses fixado no artigo 10º n.º 1 da lei n.º 23/96, de 26 de Julho.*
- II — Trata-se de uma prescrição extintiva, que permite ao devedor recusar o pagamento, quando decorridos mais do que 6 meses contados do momento em que a dívida se tornou exigível — o primeiro dia do mês sequente ao fornecimento.*
- III — O reconhecimento da dívida, consubstanciado num requerimento em que o devedor solicita autorização para pagar em prestações, interrompe a prescrição, nos termos do artigo 325º do Código Civil, mas só quanto às dívidas então ainda não prescritas.*
- IV — Incluindo os títulos dados à execução, além do preço da água fornecida, «adicionais» não identificados, há que apurar a sua natureza, para efeitos de prescrição, porquanto o respectivo regime não é, necessariamente, o da lei n.º 23/96.*

Processo n.º 728/07-30.

Recorrente: Delfim da Silva e Ministério Público.

Recorrido: Câmara Municipal de Vila Verde.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **DELFIN DA SILVA**, residente em Vila Verde, e o **MINISTÉRIO PÚBLICO**, recorrem da sentença de 11 de Janeiro de 2007 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a oposição deduzida pelo primeiro contra a execução fiscal para cobrança de dívida à **CÂMARA MUNICIPAL DE VILA VERDE** resultante do fornecimento de água e adicionais.

O recorrente Delfim da Silva formula as seguintes conclusões:

«1

O Tribunal recorrido decidiu no sentido inverso ao que deveria ter decidido, ou seja, a oposição à execução deveria ter sido totalmente procedente.

2

A Lei n.º 23/96, de 26 de Julho aplica-se ao serviço de fornecimento de água, dispondo o seu artigo 10.º, n.º 1 que *“o direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado prescreve no prazo de seis meses após a sua prestação.”*

3

O prazo de seis meses contido no artigo 10.º, n.º 1 da Lei n.º 23/96, de 26 de Julho é claramente um prazo de prescrição extintiva e não de caducidade.

4

A prescrição prevista no seu artigo 10.º, n.º 1, é um caso tipificado de prescrição extintiva de curto prazo, destinada essencialmente a evitar que o credor retardasse demasiado a exigência de créditos periodicamente renováveis, tornando excessivamente pesada a prestação a cargo do devedor.

5

A mencionada prescrição extintiva extingue a obrigação, no sentido de que, decorridos os seis meses após a prestação do fornecimento de água, o devedor pode opor ao credor que accione a excepção peremptória da prescrição.

6

A apresentação da factura que, enquanto verdadeira interpelação extrajudicial do devedor ao pagamento, deixa incólume o respectivo prazo prescricional.

7

A partir da prestação do serviço a obrigação torna-se exigível e começa a correr o prazo da prescrição — n.º 1 do artigo 306.º do Código Civil, prazo que não se interrompe com a interpelação para cumprimento, conforme resulta do disposto no n.º 1 do artigo 323.º do mesmo Código.

8

A notificação efectuada pela exequente à oponente para pagar a água, não é considerada a prática de um acto judicial e, como tal, não preenche a previsão do artigo 323.º, n.º 1 do Código Civil.

9

A interpelação extrajudicial feita pelo credor ao devedor, embora seja relevante e eficaz no que toca ao vencimento da dívida, não produz o efeito interruptivo da prescrição.

10

Sendo a prescrição prevista no artigo 10.º da Lei n.º 23/96 de natureza extintiva, o seu prazo de seis meses inicia-se após a sua prestação e não se interrompe com a interpelação para cumprimento.

11

O facto da exequente ter exigido o pagamento do serviço prestado dentro dos seis meses, não se considera um factor impeditivo da extinção do direito de exigir esse pagamento.

12

Não era necessário o recorrente ter negado que recebeu as comunicações ou avisos de pagamento, sendo essa mesma alegação irrelevante quando estamos perante um caso de prescrição extintiva.

13

A prescrição tem como efeitos próprios para quem dela beneficia a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito.

14

A interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo de prescrição a partir do acto interruptivo.

15

A prescrição extintiva é de atender mesmo quando o devedor reconheça ou confesse a dívida.

16

A prescrição extintiva tem como consequência a extinção do direito de exercício e faz desaparecer todos os meios de tutela jurídica, subsistindo uma mera obrigação natural para o devedor.

17

A dívida por fornecimento de água não é considerada juridicamente uma obrigação tributária e, em consequência, não lhe são aplicáveis o disposto nos artigos 27.º, do Código de Processo de Contribuições e Impostos, 34.º do Código de Processo Tributário e 48.º da Lei Geral Tributária.

18

Assim, a dívida por fornecimento de água exigida nos autos de execução encontra-se prescrita.

19

Pelo que, a sentença recorrida, ao não ter decidido totalmente procedente a oposição à execução, violou o disposto nos artigos 1.º, n.º 1 e 2 alínea a) e 10.º, n.º 1 da Lei 23/96, de 26 de Julho, 310.º, alínea g) e 323.º, n.º 1 do Código Civil e 48.º da Lei Geral Tributária.

Nestes termos, deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente e, em consequência, a douta sentença recorrida revogada e substituída por outra que confirme a procedência da oposição à execução e se determine a sua imediata extinção».

As conclusões do recorrente Ministério Público são, por sua vez, as que seguem:

«1.

Questionamos a douta sentença recorrida que julgou a oposição improcedente, por considerar que não ocorreu a prescrição da dívida exequenda, respeitante a consumo de água de Janeiro de 2000 a Setembro de 2004, uma vez que o prazo de prescrição a atender é o de 5 anos estabelecido no art. 310.º, g) do Código Civil, nem o prazo de caducidade do direito de exigir o pagamento da dívida, que é o prazo de seis meses previsto no n.º 1 do art. 10º da Lei n.º 23/96, de 26/07.

2.

Com efeito, o prazo de seis meses previsto no n.º 1, do art. 10º da citada Lei 23/96, é um prazo de prescrição e não de caducidade.

3.

Aí se estabelece uma prescrição extintiva da obrigação civil pelo decurso do prazo de seis meses, subsistindo apenas uma obrigação natural.

4.

Perfilhamos neste sentido a posição desse Supremo Tribunal, exaustivamente apreciada no Ac. de 10.12.2003.

5.

Assim, tendo em conta os elementos constantes dos autos e da matéria provada, que referem serem as dívidas de 2000, 2001, 2002, 2003 e Setembro de 2004 e que a citação do executado (art. 190º CPPT) ocorreu em 05/07/2006, parece-nos, salvo melhor opinião, que decorreu o prazo de prescrição consignado no art. 10º/1 da Lei nº 23/96.

6.

Pelo exposto, a douda sentença recorrida violou, entre outras, designadamente a norma do art. 10º, n.º 1, da Lei n.º 23/96 de 26/07.

Nestes termos e nos melhores de direito (...), deve a douda sentença ser revogada e julgada procedente a oposição deduzida (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz sustentou o decidido.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A matéria de facto apurada é a que segue:

«1.

A Exequente prestou à Oponente o fornecimento de serviços de água e adicionais no período decorrido entre Janeiro de 2000 e Setembro de 2004;

2.

A Oponente não efectuou o pagamento referente àquela prestação de serviços;

3.

Em 19/11/2004, o Oponente apresentou no Município de Vila Verde o seguinte requerimento: «*Exmº Senhor Presidente da Câmara Municipal de Vila Verde Delfim da Silva, contribuinte fiscal n.º 147450934, também conhecido por Delfim Silva Gonçalves, residente no loteamento da Carvalhosa — r/c, da freguesia e concelho de Vila Verde, vem pedir a V. Exa para que se digne autorizar que o pagamento da dívida dos anos em atraso referentes à água consumida pelo requerente constante do contador n.º 18990, seja paga em trinta e cinco prestações de igual valor, em virtude dos rendimentos do agregado familiar serem baixos para poder pagar a mesma na sua totalidade.*

*Pede deferimento*

*Vila Verde, 19 de Novembro de 2004.*

*(assinatura: Delfim da Silva Gonçalves)*

4.

Em 14/07/2005, o Oponente foi notificado para suprir as deficiências existentes no pedido de pagamento prestacional, nomeadamente por falta de prova da insuficiência económica, de apresentação de garantia e também porque o valor de qualquer prestação não pode ser inferior a uma unidade de conta;

5.

Em 14/07/2005, o Oponente apresentou uma Declaração da Junta de Freguesia de Vila Verde de forma a comprovar a sua insuficiência económica;

6.

Em 20/10/2005, o Oponente assina um requerimento/formulário, segundo o qual requer que o pagamento seja efectuado de quatro em quatro meses com início em Outubro;

7.

Mediante despacho de 23/11/2005, foi deferido a modalidade do pagamento requerida;

8.

Em 22/12/2005, o Oponente apresenta um requerimento segundo o qual invoca a prescrição parcial das dívidas em referência;

9.

Em 15/02/2006, o Oponente foi notificado do projecto de indeferimento do requerimento referido no ponto anterior, para exercer o direito de audiência no prazo de dez dias;

10.

Em 27/02/2006, o Oponente responde ao exercício de audiência prévia, reiterando a versão de prescrição das dívidas em apreço até Julho de 2004;



11.

Em 05/07/2006, o Oponente foi notificado do indeferimento do pedido efectuado sobre a prescrição das dívidas;

12.

Em 05/07/2006, o Oponente foi citado para, no prazo de trinta dias, pagar a quantia de € 1.467,13, respeitantes a consumo de água e/ou outros serviços fornecidos pela Exequente, nos anos de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, deduzir Oposição, solicitar o pagamento em prestações ou requerer a dação em pagamento;

13.

Em 03/08/2006, foi apresentada a presente Oposição».

3.1. De acordo com a matéria de facto fixada pela sentença recorrida, transcrita no antecedente ponto 2., o recorrente particular pediu à Câmara Municipal de Vila Verde, em 19 de Novembro de 2004, autorização para pagar em prestações a «dívida dos anos em atraso referentes à água consumida», requerimento que viria a ser deferido em 23 de Novembro de 2005.

Em 22 de Dezembro de 2005 o mesmo recorrente invocou a prescrição parcial das dívidas, a qual não foi reconhecida por despacho de 5 de Julho de 2006.

O falado recorrente foi citado, em 5 de Julho de 2006, para uma execução fiscal cujo objectivo é a cobrança de dívida de «consumo de água e/ou outros serviços fornecidos» pela Câmara Municipal de Vila Verde nos anos de 2000 a 2004, ambos inclusive.

A oposição que deduziu contra tal execução foi julgada improcedente, na consideração de que a dívida relativa ao fornecimento de água se não encontrava prescrita. Por um lado, porque o respectivo prazo não é o de 6 meses do artigo 10º n.º 1 da lei n.º 23/96, de 26 de Julho, mas o de 5 anos da alínea g) do artigo 310º do Código Civil; por outro, porque a prescrição foi interrompida, quer pelo reconhecimento da dívida, em 19 de Novembro de 2004, com o pedido de autorização para pagamento em prestações, quer em 20 de Outubro de 2005, pela citação para a execução. Quanto aos demais serviços prestados também em cobrança coerciva, julgou a instância que não ocorre a caducidade do direito à liquidação, que é de 4 anos, nem a prescrição, de 8 anos, porque o recorrente foi avisado para pagar e a prescrição foi interrompida pela citação para a execução.

3.2. Quanto ao prazo fixado no artigo 10º n.º 1 da lei n.º 23/96, de 26 de Julho, não se vê razão válida para acompanhar a sentença, ao entender que se não trata de um prazo de prescrição, mas de caducidade, pelo que as dívidas respeitantes ao fornecimento de água prescrevem no prazo de 5 anos do artigo 310º do Código Civil.

Os dizeres da lei, estabelecendo que «o direito a exigir o pagamento do preço de serviço prestado **prescreve** no prazo de seis meses após a sua prestação» (destaque nosso), não propicia a leitura que dele faz a sentença, leitura essa que, aliás, não vem sendo feita pela jurisprudência maioritária, quer dos tribunais judiciais, quer dos administrativos e fiscais, nem é aconselhada pela melhor doutrina.

A jurisprudência deste Tribunal já por duas vezes, pelo menos, se pronunciou no sentido de que a apontada norma estabelece um prazo de prescrição extintiva, em 10 de Dezembro de 2003 e 20 de Abril de 2004, nos processos n.ºs. 1463/03 e 1867/03, respectivamente. É no mesmo sentido o entendimento do Professor Calvão da Silva, expresso na Revista de Legislação e Jurisprudência, ano 132, n.ºs 3901, pág. 132 e segs., e 3902, pág. 152 e seguintes. Também conclui do mesmo modo a Relação do Porto, em vários acórdãos, entre eles o de 9 de Novembro de 2006, no processo n.º 635834, citado no despacho de sustentação da sentença recorrida. E há arestos recentes do Supremo Tribunal de Justiça no mesmo pendor – 6 de Julho de 2006 e 4 de Outubro de 2007, nos processos n.ºs. 06B1755 e 07B1996, respectivamente.

Deste modo, não se tratando de um prazo de caducidade, não pode dizer-se, como faz a sentença, que o fornecedor deve notificar ao devedor a factura nesse prazo, dispondo, depois, de 5 anos (prazo do artigo 310º do Código Civil) para a cobrança. Esta orientação, que num primeiro tempo foi perfilhada pelo Supremo Tribunal de Justiça, tem, recentemente, sido por ele rejeitada.

Sendo o prazo de prescrição extintiva, o devedor pode recusar o pagamento quando tenham decorrido seis meses após o momento em que a dívida se tornou exigível, ou seja, contados a partir do mês seguinte a que ela respeita.

3.3. A sentença valorou bem o facto que fixou no ponto 3 da matéria de facto que deu por apurada, face ao disposto no artigo 325º do Código Civil.

Ao requerer que lhe fosse permitido pagar a dívida em prestações, o que fez em 19 de Novembro de 2004, o recorrente reconheceu a existência dessa dívida, interrompendo a prescrição.

Mas é intuitivo que tal interrupção não vale senão para as dívidas que então ainda não estavam prescritas.

Saber quais as dívidas então prescritas não é questão pacífica.

A apresentação do requerimento, pelo devedor, a pedir o pagamento em prestações, faz supor que, ao tempo, já lhe tinham sido apresentadas as respectivas facturas, ou seja, que já tinha sido extrajudicialmente interpelado para pagar.

Há quem considere que a interpelação para pagamento, consubstanciada na apresentação das facturas, não tem efeitos interruptivos da prescrição, por só a ter a interpelação judicial, nos termos do artigo 323º n.º 1 do Código de Processo Civil. Vai neste sentido abundante jurisprudência dos tribunais judiciais, nomeadamente, a do acórdão de 4 de Outubro de 2007 citado.

Neste caso, o requerimento de 19 de Novembro de 2004 já não terá ido a tempo de evitar a prescrição de várias dessas dívidas – e dizemos *terá* por ignorarmos a precisa data, necessariamente anterior a 19 de Novembro de 2004, da apresentação das facturas ao consumidor.

Mas, mesmo aqueles que atribuam à apresentação das facturas ao devedor efeito interruptivo da prescrição, não podem deixar de considerar a prescrição dessas dívidas, posto que entre 19 de Novembro de 2004 (e a suposta interrupção não pode situar-se mais tarde), e 5 de Julho de 2006, data em que o devedor foi citado para a execução, voltou a decorrer novo prazo de prescrição.

3.4. Quanto às dívidas que em nenhuma perspectiva estariam prescritas à data de 19 de Novembro de 2004, cuja prescrição foi interrompida, como se viu, pelo requerimento do recorrente, recomeçou a contar-se novo prazo a partir de 19 de Novembro de 2004, nos termos do disposto no artigo 326º n.º 1 do Código Civil.

Praço esse que já estava amplamente decorrido quando, em 5 de Julho de 2006, o recorrente foi citado para a execução.

Em súmula, também relativamente a estas dívidas exequendas se verifica a prescrição.

3.5. Constata-se, todavia, que a dívida exequenda não respeita apenas a fornecimentos de água, incluindo também «adicionais», conforme as certidões que servem de títulos executivos, ou «outros serviços» (n.ºs. 1 e 12 da matéria de facto), cujo regime prescricional não é, necessariamente, o da lei n.º 23/96, de 27 de Julho.

A sentença presumiu, para concluir pela não verificação da prescrição, «serem taxas de águas residuais, saneamento ou recolha de lixo»; por isso, «já será aplicável o regime constante das leis tributárias, porquanto se trata de um tributo, a saber de uma verdadeira taxa».

Mas esta suposição não tem qualquer apoio nos títulos dados à execução, nem na matéria de facto estabelecida no processo.

Assim, sem se conhecer a natureza de tais «adicionais», não pode afirmar-se que, quanto a eles, não ocorre a prescrição.

Importa, pois, ampliar a matéria de facto, esclarecendo a origem dos falados «adicionais».

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo parcial provimento aos recursos, revogar a sentença recorrida, julgando prescrita a dívida exequenda, na parte concernente aos fornecimentos de água; e determinando a prolação de nova sentença, após ampliação da matéria de facto, nos termos antes indicados, para apreciação da eventual prescrição das dívidas ditas de «adicionais».

Custas a cargo da recorrida Câmara Municipal, mas só na 1ª instância, a liquidar a final.

Lisboa, 7 de Novembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 7 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Reclamação. Extinção da execução. art. 177º do CPPT. Representação do Instituto da Vinha e do Vinho. DL n. 99/97, de 26/4. Prescrição da dívida exequenda. art. 48º, I, da LGT.*

### Sumário:

- I — O prazo para a extinção da execução (1 ano), previsto no art. 177º do CPPT, é um prazo ordenador.*
- II — A representação em Juízo do Instituto da Vinha e do Vinho é do representante da Fazenda Pública.*
- III — A taxa é um tributo, pelo que a respectiva dívida tributária prescreve no prazo de oito anos.*

Processo n.º 806/07-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CRUZ & COMPANHIA, SA**, com sede em Lageosa do Dão, Tondela, reclamou para o TAF de Viseu, da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, que lhe indeferiu o requerimento de extinção do processo executivo que lhe foi instaurado.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a reclamação improcedente.

Inconformada, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Em erro, a douda decisão recorrida afirma que compete a Fazenda Pública representar o Instituto da Vinha e do Vinho no presente processo.

2) O Instituto do Vinho e da Vinha não é Fazenda Pública, é um instituto público dotado de personalidade jurídica e órgãos próprios e, por outro lado, não existe lei expressa que atribua tal competência representativa à Fazenda Pública.

3) Deverá, por isso, vir revogada a decisão recorrida e declarada a nulidade por intervenção ilegítima da Fazenda Pública no presente processo, com as legais consequências.

SEM PRESCINDIR,

4) Resulta provado que se completou mais de um ano sobre a data da instauração do processo de execução fiscal.

5) Também resulta provado e demonstrado que não ocorreram causas insuperáveis, devidamente justificadas, por quem tem competência para tal (o órgão de execução fiscal), pelo que a execução tem de ser extinta, nos termos do disposto nos artºs 177º e 176º, alínea c) do CPPT.

6) A decisão recorrida contraria o disposto na lei ao não declarar a extinção do processo de execução fiscal, pelo que deverá vir revogada e substituída por o que é de Direito.

SEM PRESCINDIR,

7) A Lei Geral Tributária remete para lei especial, inexistente, o regime geral das taxas e das contribuições financeiras (art. 3º, n. 3 da LGT).

8) Na integração de tal lacuna a propósito da prescrição da taxa de promoção, putativamente devida ao Instituto da Vinha e do Vinho, são de considerar os casos análogos de prescrição no prazo de seis meses.

9) Decorreram mais de seis meses sobre a putativa dívida exequenda, e a recorrente invocou a prescrição, que deverá vir declarada em revogação da decisão recorrida, com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Com dispensa dos vistos vêm os autos à conferência.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

A. Em 13/12/2005, com base na certidão de fls. dos presentes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzida, foi instaurada a presente execução fiscal contra a ora Reclamante, para cobrança coerciva de dívida ao Instituto da Vinha e do Vinho, referentes aos meses de Junho de 2004 a Janeiro de 2005.

B. Em 31/12/2005, com base na certidão de fls. 5 dos presentes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzida, foi instaurada a presente execução fiscal contra a ora reclamante, para cobrança coerciva de dívida ao Instituto da Vinha e do Vinho, referentes aos meses de Junho de 2004 a Janeiro de 2005.

C. Por sentença de 13/3/2006 a reclamação foi indeferida.

D. A reclamante interpôs recurso desta decisão para o STA.

E. O STA, pelo doudo acórdão de 7/6/2006, negou provimento ao recurso jurisdicional.

F. Em 27/6/2006, a reclamante interpôs recurso para o TC.

G. Por decisão sumária de 25/9/2006, o TC decidiu não conhecer do objecto do recurso.

H. Em 9/10/2006 foi apresentada reclamação para a conferência.

I. Pelo doudo acórdão de 31/10/2006, o TC decidiu indeferir a reclamação a que se refere a alínea anterior.

J. Em 31/12/2006, completou-se um ano sobre a data da instauração dos presentes autos.

K. Em 18/1/2007 a executada requereu no serviço de finanças de Tondela a extinção do processo de execução fiscal.

L. O Chefe do Serviço de Finanças, por despacho de 2/5/2005, indeferiu o requerimento a que se refere a alínea anterior.

M. Em 14/05/2007, a Executada ora Reclamante apresentou a presente reclamação.

N. Por despacho de 23/05/2007, o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, não revogando o despacho reclamado, ordenou a remessa dos autos a este Tribunal.

3. São três as questões que a recorrente coloca a este Supremo Tribunal, a saber: a extinção da execução; a indevida representação do Instituto da Vinha e do Vinho pelo representante da Fazenda Pública; a prescrição da dívida exequenda.

Apreciemos cada questão de per si.

## 3.1. A extinção da execução.

Defende a recorrente que se completou mais de um ano sobre a data da instauração do processo de execução fiscal, e não ocorreram causas insuperáveis, devidamente justificadas, por quem tem competência para tal (o órgão de execução fiscal), pelo que a execução tem de ser julgada extinta, nos termos do disposto nos art's 177º e 176º, alínea c) do CPPT.

Não tem razão.

É óbvio que a execução não pôde extinguir-se no prazo de um ano, por isso que a recorrente, com as reclamações e recursos interpostos, com subida imediata, obstaculizou, desde logo, a que fosse cumprido tal prazo.

Prazo que, aliás, é de natureza meramente ordenadora, irrelevante externamente.

Não procede assim este segmento do recurso.

## 3.2. E que dizer da alegada prescrição?

Pois bem.

Como se sabe, a taxa é um tributo.

E um tributo de obrigação única <sup>(1)</sup>.

Pelo que a respectiva dívida tributária prescreve no prazo de 8 anos, nos termos do n. 1 do art. 48º da LGT, que é o normativo aplicável.

Como resulta da sentença recorrida, a dívida exequenda reporta-se aos anos de 2004 e 2005.

É óbvio que não ocorreu a alegada prescrição, não havendo sequer que considerar a sua interrupção, decorrente do n. 1 do art. 49º da LGT.

Improcede assim igualmente este segmento do recurso.

## 3.3 Consideremos agora a alegada intervenção ilegítima da Fazenda Pública.

Pois bem. O Mm. Juiz *a quo* desenhou o quadro legal que permite e legitima a intervenção da FP como representante do Instituto da Vinha e do Vinho.

A perspectiva é correcta, mas necessita de algumas correcções.

Pois bem.

A conjugação dos art's 15º, 1, a), 148º, 2, a), 151º, 1 e 152º, do CPPT, com os art. 1º e 33º do DL n. 99/97, de 26/4, permite concluir que a competência para a execução é dos tribunais tributários e a representação, em juízo, do Instituto em causa cabe ao representante da Fazenda Pública.

Anote-se aliás, que, no tocante à representação do Instituto, não há qualquer norma idêntica à do art. 12º, alínea l) do DL n. 78/98, de 27/3, que atribui ao conselho directivo do INGA, poderes para o representar em juízo ou fora dele.

Também por aqui soçobra a pretensão da recorrente.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 1/5.

Lisboa, 7 de Novembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

(1) Benjamim Rodrigues, Problemas Fundamentais de Direito Fiscal, 1999, pág. 284

## Acórdão de 7 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Decisão de aplicação da coima. Descrição dos factos. Nulidade insuprível.*

### Sumário:

- I — *Nos termos do artigo 79.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RGIT, a decisão que aplica a coima deve conter não só a descrição sumária dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas mas também a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação.*
- II — *Tal imposição tem como finalidade dotar o arguido das informações indispensáveis à preparação da sua defesa.*
- III — *Assim, as exigências do citado artigo devem considerar-se satisfeitas quando as indicações contidas na decisão forem suficientes para permitir ao arguido o exercício efectivo dos seus direitos de defesa.*

- IV — Pela mesma ordem de razões, se a coima for fixada no limite mínimo abstractamente aplicável ou num valor muito próximo deste limite, de tal modo que não assuma relevo jurídico*
- V — Nestes casos, a omissão da indicação de tais elementos não constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário.*

Processo n.º 814/07-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Ambaro Sonorização – Fábrica de Material Eléctrico e Electrónico, Lda e outra.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Ambaro Sonorização – Fábrica de Material Eléctrico e Electrónico, Lda., com sede em Braga, interpôs recurso da decisão que a condenou na coima de € 1.259,32 por ter apresentado a declaração de IVA relativa ao mês de Outubro de 2002 sem o competente meio de pagamento do imposto liquidado, no montante de € 5.225,41, infracção prevista e punível pelos artigos 40.º, n.º 1, alínea a) e 26.º, n.º 1 do CIVA.

Por sentença da Mma. Juíza do TAF de Braga de 29/12/2006 foi julgada verificada a nulidade insuprível a que se reportam as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT e, em consequência, anulada a decisão que aplicou a coima e ordenada a devolução do processo ao Serviço de Finanças para os efeitos tidos por convenientes.

Não se conformando com tal decisão, dela veio a Magistrada do MP junto daquele Tribunal interpor recurso para este STA, formulando as seguintes conclusões:

1. A decisão de fls. 15, do qual foi junta cópia ao documento de notificação de fls. 35, e este, contém, no essencial e legalmente exigível, todos os requisitos enumerados no art.º 79.º/1.b) e c) do RGIT.

2. Ao decidir anular aquela decisão, com fundamento de que na aplicação da coima houve violação das alíneas b) e c) do art.º 79.º do RGIT, a qual constitui nulidade insuprível nos termos da alínea d) do art.º 63.º do mesmo diploma, violou, pois, a Mma. Juíza *a quo*, através da sentença ora recorrida, aquelas normas, por ilegal aplicação das mesmas.

3. Nestes termos e nos mais de Direito que Vossas Excelências sabiamente suprirão, deve ser revogada a douda decisão recorrida, substituindo-a por doudo acórdão em que se negue provimento ao recurso interposto pela sociedade arguida.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se assente a seguinte matéria de facto:

A recorrente deu entrada da declaração periódica de IVA relativa a Outubro de 2002 sem o correspondente meio de pagamento do imposto, autoliquidado pela importância de 5.225,41 €, tendo por data limite de cumprimento da obrigação em 10.12.2002.

O auto de notícia foi exarado a 09.08.2003.

A apresentação da declaração periódica de IVA foi apresentada pela arguida em 25.03.2003, cujo prazo terminava em 10.12.2002.

A notificação pelo Serviço de Finanças ao recorrente foi em 25.09.2003, dando-lhe conhecimento que contra ela tinha sido intentado o presente processo.

O despacho de 19.11.2003 do Chefe de Divisão de Justiça Tributária foi notificado aos sócios gerentes, comunicando que a não entrega do montante do IVA em dívida constitui crime de abuso de confiança fiscal.

Em consequência, foi a recorrente condenada na coima de 1.259,32 €, decisão de que ora recorre (fls. 35 dos autos).

Desta decisão foi a arguida notificada em 16.02.2006, tendo interposto recurso.

**III** – Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Braga que, julgando verificada a nulidade insuprível a que se reportam as alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, anulou a decisão de aplicação da coima à recorrida.

A questão dos autos é assim a de saber se esta decisão de aplicação da coima observou ou não todos os requisitos legalmente exigidos, designadamente os previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT.

Ao definir os requisitos da decisão que aplica a coima, estabelece este normativo que deve aquela decisão conter não só a descrição sumária dos factos e a indicação das normas violadas e punitivas – alínea b) – mas também a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação – alínea c).

Com tais requisitos pretende-se dotar o arguido das informações indispensáveis à preparação da sua defesa, pelo que é necessário que lhe sejam comunicados os factos imputados, as normas

violadas e punitivas, a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação, sendo que a falta desses requisitos na decisão de aplicação da coima constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributária, nos termos do artigo 63.º, n.º 1, alínea d) do RGIT.

Ora, na decisão em apreço que aplicou a coima à recorrida menciona-se expressamente a violação por esta dos artigos 26.º, n.º 1 e 40.º, n.º 1, ambos do CIVA, por apresentação dentro do prazo da declaração periódica, mas sem meio de pagamento ou com pagamento insuficiente, e as normas punitivas dos artigos 114.º, n.º 2 e 26.º, n.º 4 do RGIT, por falta de entrega da prestação tributária dentro do prazo, bem como os elementos principais que em concreto contribuíram para a fixação da coima (v. fls. 15 e 35 dos autos).

Ou seja, contrariamente ao entendimento da Mma. Juíza “a quo”, de tal decisão constam assim, no essencial, a descrição sumária dos factos, as normas punitivas e os elementos que contribuíram para a fixação da coima, habilitando desta forma a arguida ao exercício efectivo dos seus direitos de defesa.

Sendo certo que as exigências do citado artigo 79.º do RGIT se devem considerar satisfeitas quando as indicações contidas na decisão forem suficientes para permitir ao arguido o exercício efectivo dos seus direitos de defesa – v. Jorge de Sousa e Simas Santos, in Regime Geral das Infracções Tributárias anotado, 2.ª edição, nota 1 ao artigo 79.º.

O que, no caso dos autos, se verifica, como vimos, não podendo afirmar-se que à arguida não foram dados a conhecer os factos indiciados e que lhe são imputados.

Por outro lado, também quanto à indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima a Mma. Juíza “a quo” não tem razão, pois tais elementos constam bem patenteados na decisão de aplicação da coima e no ofício de notificação desta à arguida.

Não há dúvida que a alínea c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT impõe que a decisão que aplica a coima deve conter os elementos que contribuíram para a sua fixação, sendo que a determinação da medida da coima depende da gravidade do facto, da culpa do agente e da sua situação económica, nos termos do artigo 27.º do RGIT.

Como se diz no acórdão deste STA de 12/12/2006, no recurso 1045/06, “a lei exige a explicitação destes elementos para que o arguido possa exercer a sua defesa no âmbito da fixação concreta do montante da penalidade, através de um contraditório que vise a diminuição da coima aplicada”.

No caso dos autos, e como consta da decisão impugnada, a moldura da penalidade imputada à arguida varia entre € 1.045,08 e € 5.225,41, tendo-lhe sido aplicada a coima de € 1.259,32, tendo em consideração a sua reincidência, o grau de negligência, o desconhecimento da sua situação económica (por já não exercer actividade) e o tempo decorrido desde a prática da infracção.

A coima aplicada situa-se, assim, muito próxima do limite mínimo aplicável.

E, quando assim acontece, como se afirma no aresto supra citado, «aquela exigência legal (da indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima) perde o seu significado essencial: o arguido não tem necessidade de conhecer os elementos que contribuíram para a fixação da coima pois não pode diminuir o seu valor, já que este constitui o limite mínimo abstractamente aplicável.

Pelo que “*afirmar a existência de nulidade insanável parece nitidamente desproporcionado relativamente à ratio do preceito – a dita possibilidade de defesa em ordem à diminuição da coima – e ao lugar paralelo do artigo 58.º do Decreto-Lei n.º 433/82.*”

*Aí, a omissão de elementos mais relevantes, como a própria descrição do facto imputado, não é sancionada com nulidade, constituindo, antes, mera irregularidade, nos termos dos artigos 118.º, n.º 1, e 123.º do Código de Processo Penal – cfr., aliás, o seu artigo 374.º – Cfr. Beça Pereira, Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas, p. 73, nota 4.”*

Cfr. acórdão do STA de 22 de Setembro de 1993, recurso n.º 16.098, publicado em Ciência e Técnica Fiscal, n.º 376, p. 227.

A alínea d) – 1.ª parte – do artigo 63.º do RGIT deve, pois, ser objecto de uma interpretação restritiva, relativamente à sua expressão literal, privilegiando-se, nos apontados termos, o seu elemento racional.»

Ora, no caso concreto, nem sequer se pode afirmar com rigor que a decisão impugnada seja omissa relativamente aos elementos que contribuíram para a fixação da coima aplicada à arguida, pelo que inexistente a apontada nulidade.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, e, em consequência, revogar a decisão recorrida, devendo os autos prosseguir os seus legais termos.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Novembro de 2007. — António Calhau (relator) — Brandão de Pinho — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão. Determinação do valor tributável em IVA. Imposto automóvel.*

### Sumário:

*Viola o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão” (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18-10-1996) o revendedor de automóveis que, para efeitos de determinação do valor tributável em IVA, haja incluído o valor do IA (imposto automóvel) no preço de compra dos automóveis vendidos.*

Processo n.º 507/07-30.

Recorrente: P. Morais Leitão – Comércio de Automóveis, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1 “P. Morais Leitão - Comércio de Automóveis, Lda.” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que, nestes autos de impugnação judicial de «liquidações adicionais de IVA, referentes aos anos de 1998 e 1999», decidiu: «nego provimento à impugnação e, em consequência, mantêm-se as liquidações efectuadas».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

A) A emissão das liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1998 e 1999 assenta no entendimento de que montante pago com referência ao Imposto Automóvel deverá fazer parte do valor de venda nas transmissões (revenda) ao abrigo do Regime Especial e, conseqüentemente, a liquidação de IVA deverá incidir sobre a margem decorrente da diferença entre o valor de compra e o valor de venda assim determinado.

B) Ora, nos termos do artigo 4º, n.º 1, do Regime Especial, disposição aplicada no caso em apreço para determinar o valor tributável da transmissão (revenda) dos veículos em Portugal, o preço de venda relevante para determinar a margem sobre que incide o IVA (critério da margem) é determinado de acordo com o artigo 16º do Código do IVA.

C) É o disposto do artigo 16º, n.º 5, alínea a) do Código do IVA que levanta a questão de saber se o Imposto Automóvel se inclui no referido valor de venda.

D) Em face de tal disposição, pode concluir-se, sem mais, que o Imposto Automóvel integra o valor tributável do IVA, e, em consequência, deverá ser incluído no preço de venda relevante no âmbito do Regime Especial?

E) Este parece ser o entendimento constante da Sentença ora recorrida, que determinou o indeferimento da impugnação judicial apresentada pela ora Recorrente, tendo o juiz a quo acompanhado a interpretação da Administração Fiscal, que fundamentou a emissão das liquidações impugnadas.

F) Salvo o devido respeito, não pode a ora Recorrente concordar com tal interpretação, por ser contrária à ratio da lei e à interpretação dada pelos órgãos comunitários às disposições das directivas das quais foram transpostas as normas internas de cuja aplicação depende a solução a dar à questão em análise. Senão vejamos,

G) O artigo 16º, n.º 5, alínea a) do Código do IVA apenas tem aplicação no caso ser o adquirente final a suportar o imposto.

H) Ora, o Imposto Automóvel é um imposto suportado pelo revendedor dos automóveis, enquanto adquirente dos mesmos, independentemente de qualquer transmissão posterior e em momento distinto e necessariamente anterior a tal transmissão.

I) Para revender o veículo automóvel, o revendedor tem de proceder à sua inscrição na Conservatória de Registo Automóvel, não o podendo fazer sem a liquidação do Imposto Automóvel devido.

J) Assim, resulta evidente que o Imposto Automóvel e o IVA liquidado em virtude da posterior transmissão do veículo são impostos autónomos, liquidados e pagos em momentos distintos e cuja exigibilidade decorre de factos geradores de imposto diversos.

K) Por outro lado, apenas excluindo o Imposto Automóvel do valor tributável da transmissão posterior, é possível tributar a real margem de lucro do revendedor - e só assim se verifica uma efectiva tributação pela margem em sede de IVA.

L) Do exposto supra resulta evidente que não se pode deixar de considerar que o Imposto Automóvel não está incluído no artigo 16º, n.º 5, alínea a), do CIVA, em consequência, não releva para determinar a margem sobre a qual incide o IVA, nos termos do Regime Especial.

M) Acresce que, tendo em consideração a relevância da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia na interpretação do direito comunitário e o princípio comunitário da interpretação do direito interno em conformidade com o direito comunitário, deverá ser tido em conta o disposto no Acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça, em 1 de Junho de 2006, no processo C98/05, que versa precisamente sobre a questão controvertida nos presentes autos, levantada em torno do imposto de matrícula em vigor na Dinamarca, num caso em tudo semelhante ao presente.

N) Do referido Acórdão resulta que, ainda que se considere que o revendedor repercute economicamente no preço de venda o Imposto Automóvel que pagou em momento anterior, sempre se deverá considerar o montante correspondente a este imposto como excluído do valor tributável para efeitos do cálculo do IVA devido aquando da transmissão posterior do bem.

O) De facto, em qualquer caso, sendo o facto gerador do Imposto Automóvel português em causa a primeira matrícula do veículo em território português (e não a entrega do bem numa transmissão posterior), torna-se claro que o pagamento de tal imposto não tem uma relação directa com a entrega do veículo, sendo esta relação directa, de acordo com a jurisprudência comunitária, um requisito essencial para que o Imposto Automóvel seja considerado como imposto incluído no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 16º, n.º 5, alínea a), do Código do IVA.

P) Em face do disposto no Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, que aprova o regime do Imposto Automóvel, não restam dúvidas quanto à diferença conceptual desse imposto relativamente ao IVA, tornando inegável a autonomia existente entre ambos os impostos.

Q) Em suma, não estando o Imposto Automóvel abrangido pelo conceito de imposto contido no número 2 do artigo 11º da Sexta Directiva e no artigo 16º, n.º 5, alínea a) do Código do IVA, e portanto, não estando abrangido pelo conceito de preço de venda do artigo 4º, n.º 1, do Regime Especial, não se pode deixar de considerar que a inclusão do Imposto Automóvel no valor tributável do IVA carece de fundamento legal.

R) E nesse sentido, o artigo 4º, n.º 1, do Regime Especial, na interpretação segundo a qual o Imposto Automóvel está incluído no preço de venda, é inconstitucional, por violação do disposto no artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, por consubstanciar um alargamento da base tributável sem qualquer fundamento normativo, o que determina a ilegalidade das liquidações emitidas com base em tal entendimento.

Nestes termos, nos melhores de direito, sempre com o duto suprimento de V. Exas., uma vez, ordenado o reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, deverá ser dado provimento ao presente recurso, e, em consequência:

(i) Declarar-se inconstitucional, por violação do n.º 2 do artigo 103º da CRP, o artigo 4º, n.º 1, do Regime Especial, na interpretação segundo a qual o Imposto Automóvel está incluído no preço de venda;

(ii) Ser ordenada a anulação das liquidações adicionais de IVA, relativas aos anos de 1998 e 1999, no montante total de € 77.970,63 (setenta e sete mil, novecentos e setenta euros e sessenta e três cêntimos), por ilegais.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

A questão objecto do presente recurso consiste em saber se o montante respeitante ao Imposto Automóvel (IA), pago pelo sujeito passivo revendedor (ora recorrente) adquirente de veículos em segunda-mão através de transacção intracomunitária, deve ou não ser incluído no cálculo do IVA devido pela transmissão dos veículos em Portugal.

Alega a recorrente que não estando o Imposto Automóvel abrangido pelo conceito de imposto contido no número 2 do artigo 11º A da Sexta Directiva e no artigo 16º, n.º 5, alínea a) do Código do IVA, e portanto, não estando abrangido pelo conceito de preço de venda do artigo 4º, n.º 1, do Regime Especial, não se pode deixar de considerar que a inclusão do Imposto Automóvel no valor tributável do IVA carece de fundamento legal.

E que, nesse sentido, o artigo 4º, g 1, do Regime Especial, na interpretação segundo a qual o Imposto Automóvel está incluído no preço de venda, é inconstitucional, por violação do disposto no artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, por consubstanciar um alargamento da base tributável sem qualquer fundamento normativo, o que determina a ilegalidade das liquidações emitidas com base em tal entendimento.

Mais alega que deverá ser rejeitada a fundamentação constante da sentença recorrida, por determinar uma aplicação dos arts. 4º n.º 1 do Regime Especial e 16v, 5, alínea a) do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, contrária à interpretação dada pelos órgãos comunitários às normas comunitárias que deram origem a tais disposições (al. a) do n.º 2 do artº 11º da sexta directiva - actual artigo 78º, alínea a) da Directiva 2006/112/CE, que revogou a sexta directiva), o que em seu entender determinará o reenvio prejudicial obrigatório para a interpretação da referida norma comunitária.

Parecer:

A nosso ver não procede a alegada inconstitucionalidade.

Com efeito o art. 103, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (106, n.º 2 na anterior redacção) que acolhe o princípio da legalidade, estabelece a regra da reserva de lei para a criação e



determinação dos elementos essenciais dos impostos, não podendo eles deixar de constar de diploma legislativo.

Como refere Nuno de Sá Gomes, no seu Manual de Direito Fiscal, Vol. II, pag. 155, decorrendo igualmente do princípio da legalidade, os princípios da determinação e da tipicidade fechada, daqui decorre, por sua vez, o princípio da proibição de atribuição por lei de poderes discricionários à Administração Fiscal na aplicação concreta das leis fiscais, no que se refere aos elementos essenciais dos impostos, mediante actos tributários positivos (liquidação) e negativos (reconhecimento de benefícios fiscais) que, em princípio, são, portanto, actos estritamente vinculados.

Mas não é isso que está em causa, já que a Administração Fiscal ao efectuar a tributação impugnada não actuou sem fundamento normativo.

Ponto é saber se as normas aplicadas violam ou não o direito comunitário.

E nesta parte, nomeadamente no que diz respeito ao pedido de reenvio prejudicial junto do TJCE, afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Com efeito a decisão recorrida, considerando disposto nos art. 4.º, n 1 do Decreto-Lei n.º 199/96 de 18 de Outubro, em conjugação com o disposto no art. 16.º, n 5. alínea a) do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, entendeu que o valor tributável na revenda de veículos automóveis em segunda mão, anteriormente adquiridos no espaço comunitário, inclui o Imposto Automóvel pago pelo revendedor antes da legalização do veículo.

E isto porque se considerou que incluindo a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do artigo 16.º do CIVA, “os impostos, direitos, taxas e outras imposições, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado” parecerá também claro que o valor tributável na revenda de veículos automóveis em segunda mão, anteriormente adquiridos no espaço comunitário, inclui o Imposto Automóvel pago pelo revendedor antes da legalização do veículo.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, e da sentença recorrida, em que se assenta mormente que «(...) a impugnante apurou a margem que serviu de valor tributável, viatura a viatura, através da diferença entre o preço da compra, acrescido do IA e restantes custos imputados à viatura (...)», a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se, no caso, para efeitos de determinação do valor tributável em IVA, o imposto automóvel (IA) se inclui, ou não, no “preço de compra” – e, em caso de resposta negativa a esta, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão, em especial a invocada pela ora recorrente, de que «o artigo 4.º, n.º 1, do Regime Especial, na interpretação segundo a qual o Imposto Automóvel está incluído no preço de venda, é inconstitucional».

[Ou então, usando da clareza da sentença recorrida: *«A questão a decidir resume-se a saber se o montante respeitante ao Imposto Automóvel (IA), pago pelo sujeito passivo revendedor (ora impugnante), adquirente de veículos em segunda-mão através de transacção intracomunitária, deve ou não ser incluído no cálculo do IVA devido pela transmissão dos veículos em Portugal»*].

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

a) A impugnante exerce a actividade de compra e venda de automóveis novos, como actividade principal, e como actividade acessória, as actividades de revisão das viaturas vendidas e a intermediação em operações de crédito concedidos a terceiros na venda de viaturas;

b) No âmbito da actividade referida em a), a impugnante adquiriu veículos automóveis em segunda mão no território nacional e no espaço da União Europeia;

c) De acordo com o Relatório dos Serviços de Inspecção Tributária da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa, a impugnante aplicou simultaneamente (no período a que se refere a inspecção), o Regime Geral de IVA e o Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objectos de Arte, de Colecção e Antiguidades;

d) No caso das viaturas adquiridas no espaço comunitário a impugnante apurou a margem que serviu de valor tributável, viatura a viatura, através da diferença entre o preço da compra, acrescido do IA e restantes custos imputados à viatura, e o preço da venda, sem inclusão de IA;

e) Em resultado de fiscalização efectuada pelos Serviços referidos em b), à impugnante foram efectuadas correcções, além do mais, às declarações periódicas por ela apresentadas em sede de IVA de 1998 e 1999, de acordo com o Cap. III.7 do Relatório de fls. 24 e ss. do apenso (processo de reclamação), que se dá aqui por integralmente reproduzido;

f) Na sequência do referido na alínea anterior, a impugnante foi notificada das liquidações adicionais de IVA, referentes ao ano de 1998 no valor de Esc. 8.893.767\$00, e do ano de 1999, no valor de Esc. 4.941.750\$00, acrescidas de juros compensatórios no montante de Esc. 1.411.389\$00, referentes ao ano de 1998, e de Esc. 384.801\$00, referentes ao ano de 1999.

2.2 O Decreto-Lei n.º 199/96, de 18 de Outubro de 1996, editado ao abrigo da autorização legislativa constante da alínea f) do n.º 1 do artigo 34.º e da alínea a) do artigo 42.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, que aprovou o Orçamento do Estado para 1996, veio produzir alterações ao Código do IVA e respectiva legislação complementar.

No preâmbulo desse Decreto-Lei n.º 199/96, lê-se o seguinte: «Este diploma procede, em matéria de harmonização comunitária, à transposição para a ordem jurídica nacional da Directiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, relativa à tributação, em imposto sobre o valor acrescentado, das transmissões de bens em segunda mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades. O regime agora instituído decorrente da transposição, no essencial idêntico ao que já vigorava para o mesmo tipo de transacções, tem como finalidade eliminar ou atenuar a dupla tributação ocasionada pela reentrada no circuito económico de bens que já tinham sido definitivamente tributados.»

Aliás, no seu artigo 1.º, o mesmo Decreto-Lei n.º 199/96 não deixa qualquer dúvida, ao estabelecer que «O presente diploma transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e aprova o regime especial aplicável aos bens em segunda mão, aos objectos de arte e de colecção e às antiguidades».

Este citado Decreto-Lei n.º 199/96, pelo seu artigo 4.º, aprova o «*Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, Objectos de Arte, de Colecção e Antiguidades, que faz parte integrante do presente decreto-lei*».

O “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão” estabelece, no n.º 1 do seu artigo 3.º, nomeadamente, que «*As transmissões de bens em segunda mão (...), efectuadas por um sujeito passivo revendedor, são sujeitas ao regime especial de tributação da margem (...)*».

O n.º 1 do artigo 4.º do “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão”, reza como segue.

*O valor tributável das transmissões de bens referidas no artigo anterior, efectuadas pelo sujeito passivo revendedor, é constituída pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter pelo cliente, determinada nos termos do artigo 16º do código do imposto sobre o valor acrescentado, e o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente.*

Esta forma de tributar é conhecida como “regime especial de tributação da margem” e tem como finalidade eliminar ou atenuar a dupla tributação ocasionada pela reentrada no circuito económico de bens que já tinham sido definitivamente tributados.

Segundo o referido n.º 1 do citado artigo 4.º o valor tributável é a diferença entre o preço de compra e o preço de venda. Ao preço de compra adiciona-se o IVA.

A lei não diz que também se adiciona o Imposto Automóvel (IA).

Em primeiro lugar, a lei só manda adicionar o IVA e não o IA. Só por analogia se poderia adicionar o IA. Sucede que o valor tributável dos bens é um elemento essencial da tributação, pois faz parte da norma de incidência.

Ora, as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas pela reserva de lei não são susceptíveis de integração analógica (artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária).

Depois, quando se compra, no estrangeiro, um veículo, não se paga IA, mas IVA. Só depois de ter comprado um veículo no estrangeiro é que se procederá à sua introdução no nosso país.

Quando se paga o IA – e quando este for liquidado – já o veículo pertencia a quem o comprou.

Mesmo o IVA só é incluído no preço de aquisição do veículo “caso tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente”. Se o IVA não tiver sido liquidado e não venha expresso na factura, também não é tomado em consideração. Isto porque o sistema comum IVA é o de que este imposto está incluído no preço dos produtos. É o sistema “preço imposto incluído”.

Por estas razões, não se pode fazer uma interpretação extensiva daquela norma e, muito menos, uma integração analógica. A lei quis abranger, exclusivamente, o IVA, com exclusão do IA ou de outros impostos.

Sendo o IA pago no nosso país e o preço de compra pago no estrangeiro, não se pode dizer que o IA é uma componente do preço de compra. O preço de compra é o que consta da factura e nele não está incluído o IA.

O IA é uma imposição interna do nosso país e não uma imposição “externa” pela aquisição intracomunitária de bens.

O legislador bem sabia que os veículos importados pagam IA para obterem a matrícula portuguesa. Logo, se quisesse incluir o IA no preço de compra tê-lo-ia dito.

Cf. o que o que acaba de dizer-se, a bem dizer textualmente, no acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 8-6-2005, proferido no recurso n.º 01958/03. Cf. ainda, no mesmo sentido, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 7-3-2007, proferido no recurso n.º 0647/06.

2.3 No caso *sub judicio*, e consoante se assenta no probatório, as liquidações em causa, de IVA dos anos de 1998 e 1999, resultam de correcções ao valor tributável feitas pela Administração Fiscal, porque «das viaturas adquiridas no espaço comunitário a impugnante apurou a margem que serviu de valor tributável, viatura a viatura, através da diferença entre o preço da compra, acrescido do IA e restantes custos imputados à viatura, e o preço da venda, sem inclusão de IA».

Como se vê, a impugnante, ora recorrente, fez crescer ao preço de compra o IA (imposto automóvel).

O que viola flagrantemente o n.º 1 do artigo 4.º do “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão”, quando preceitua que no «(...) *preço de compra dos (...) bens* [se inclui o] *imposto*

sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente» – e não o IA.

Assim sendo, devemos dizer – e em resposta ao *thema decidendum* – que, para efeitos de determinação do valor tributável em IVA, o imposto automóvel (IA) não se inclui no “preço de compra”.

Ou seja: o montante respeitante ao Imposto Automóvel (IA), pago pelo sujeito passivo revendedor (impugnante, ora recorrente), adquirente de veículos em segunda-mão através de transacção intracomunitária, não deve ser incluído no cálculo do IVA devido pela transmissão dos veículos em Portugal.

Razão por que bem andou a sentença recorrida ao ter decidido neste pendur, e, assim, ter corroborado a actuação da Administração Fiscal de operar a correcção do valor tributável e de proceder à correspondente liquidação de IVA, porque, conforme vem assente, «(...) a impugnante apurou a margem que serviu de valor tributável, viatura a viatura, através da diferença entre o preço da compra, acrescido do IA e restantes custos imputados à viatura (...)» – em contrário à lei.

Pelo que deve ser confirmada a sentença recorrida, com a presente fundamentação.

E, então, havemos de convir que viola o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do “Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão” (Decreto-Lei n.º 199/96, de 18-10-1996) o revendedor de automóveis que, para efeitos de determinação do valor tributável em IVA, haja incluído o valor do IA (imposto automóvel) no preço de compra dos automóveis vendidos.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 300 euros e a procuradoria em metade.

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — Jorge Lino (relator) — António Calhau — Baeta de Queiroz.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2006.

### Assunto:

*Competência em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Sumário:

*A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1.ª instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito – artigo 26.º, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.*

Processo n.º 526/07-30.

Recorrente: António José Azevedo Sousa.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

António José Azevedo Sousa vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 2002, no montante de € 4.119,95.

Fundamentou-se a decisão em que “tendo o impugnante sido contratado em 22/2/2001 e 11/2/2002 para trabalhar em locais onde a “Soares da Costa” lho indicasse, não poderia ter havido deslocação do domicílio necessário a partir do momento em que vai trabalhar para Angola, em 22/2/2002”, uma vez que era este, nos termos das cláusulas do contrato de trabalho, o seu domicílio necessário “- cfr. o art. 2.º, alínea a) do DL 106/98, de 24/4, que considera domicílio necessário a localidade onde o trabalhador aceitou o lugar, se aí ficou a prestar serviço”. Por outro lado, a administração fiscal “demonstrou que os abonos recebidos não tinham qualquer fim compensatório, designadamente porque não existiam deslocações do trabalhador/impugnante”.

O recorrente concluiu nomeadamente:

(...)

12ª – É justamente para situações deste tipo que a CCT para o sector da construção civil e obras públicas estabelece que as deslocações para fora do continente são sempre objecto de acordo escrito entre o trabalhador e a entidade patronal, podendo acordar-se o pagamento de ajudas de custo (art. 31.º).

(...)

14ª – *Todavia, apesar do pontual acordo para a deslocação, a obrigação originária foi para prestar serviço em Portugal, obrigação que permanece válida, sendo aliás, obrigação principal!*

(...)

19ª – *As ajudas de custo processadas tiveram como único propósito compensar ou reembolsar o impugnante dos gastos acrescidos em consequência da sua deslocação, isto é, das despesas efectuadas e suportadas por motivo da sua deslocação para local diferente do seu normal e habitual local de trabalho, como inequivocamente, decorre da cláusula 7ª, n.º 2, do adicional ao contrato de trabalho.*

20ª – *O que ganha uma muito maior acuidade se atentarmos em que a deslocação é feita não só para um outro e longínquo Continente, como no caso específico para África, onde a economia ainda assenta em larga medida no “mercado negro”, seja para adquirir alimentação e outros produtos de primeira necessidade, sendo que, como é do conhecimento geral, os custos desses bens essenciais fora desse “mercado negro” são muito mais elevados que o normal!*

(...)

23ª – *De resto, a entidade patronal do impugnante, e as empresas portuguesas de maior dimensão do sector, sempre assim procedeu, tendo sido alvo, ao longo dos últimos anos, de diversas acções de fiscalização e/ou inspecção e nunca os serviços da DGCI puseram em causa tal procedimento.*

(...)

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público deu parecer no sentido da incompetência do Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, uma vez que “as 12ª, 14ª, 20ª e 23ª conclusões das alegações de recurso enunciam factos contraditados (14ª conclusão vs 2.d) ou não contemplados (12ª, 20ª e 23ª conclusões) no probatório da sentença, dos quais o recorrente pretende extrair consequência jurídica”, não tendo o recurso, como é obrigatório, exclusivo fundamento em matéria de direito.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

Em sede factual, vem apurado que:

1. *Na sequência de uma acção de inspecção externa ao exercício do ano de 2002 à firma “Soares da Costa, SA” contribuinte n.º 505924170, com sede na Rua Senhora da Hora, 930, Porto, realizada pelos Serviços de Prevenção e Inspecção Tributária da DGF do Porto, verificou-se que a sociedade identificada não incluiu nas declarações a que se referem as als. b) e c) do n.º 1 do art.º 119.º do CIRS, o montante de 13.068,18 €, pago a título de ajudas de custo ao Impugnante, colocado a exercer funções em Angola, ao seu serviço;*

2. *Em 22/1/2001 e em 11/2/2002, entre a “Soares da Costa” e o Impugnante foram celebrados contratos de trabalho a tempo certo com as seguintes cláusulas, para o que interessa aos presentes autos, e cujo teor considero provado:*

a. *O primeiro contraente é uma empresa de construção civil e obras públicas que exerce a sua actividade em território Nacional e Estrangeiro;*

b. *O segundo contraente é carpinteiro de tosco, com a categoria profissional de oficial de 1ª;*

c. *Pelo(s) presente(s) contrato(s), o segundo contraente obriga-se para com o primeiro contraente a dar-lhe, sob a direcção e autoridade deste, na profissão e com a categoria indicada na cláusula anterior (descrita na alínea b) concurso do seu trabalho, mediante a remuneração de 85.500\$00 e 443,00 €, respectivamente 1.º e 2.º contrato a termo;*

d. *O local de trabalho do segundo contraente será o resultante da natureza da actividade do trabalhador e da necessidade da empresa, obrigando-se a prestar o concurso do seu trabalho na obra, ou obras, onde o primeiro contraente lho indicar;*

e. *Cada um dos contratos foi celebrado a termo certo, por um período de, respectivamente, 12,5 meses, com início em 22/2/2001 e termo em 28 de Fevereiro de 2002 (o primeiro) e de 12 meses, com início em 1 de Março de 2002 e termo em 28 de Fevereiro de 2003 (o segundo).*

3. *Em 12/2/2002 entre a “Soares da Costa” e o Impugnante foi celebrado um acordo sob a epígrafe “Adicional ao Contrato de Trabalho (Condições especiais de deslocação)”, subordinado às seguintes cláusulas, relevantes para o presente processo:*

a. *Em 22/2/2001 ambos os contraentes celebraram um contrato de trabalho sem termo, que aqui se dá, para todos os efeitos, como reproduzido e integrado;*

b. *Pelo presente acordo o segundo contraente obriga-se a deslocar-se para a República Popular de Angola, onde prestará ao primeiro contraente, ou a quem este indicar, o concurso do seu trabalho nas obras que ali estão em curso, com a categoria que lhe compete;*

c. *O prazo de deslocação para Angola é de 6 meses com início a 22/2/2002; Caso o concurso do seu trabalho seja necessário por tempo superior ao prazo estipulado (de 6 meses), o segundo contraente obriga-se desde já a aceder à sua eventual prorrogação;*

d. *Atendendo às condições que rodeiam a prestação de trabalho em Angola, ambos os contraentes acordam num período normal de trabalho de 44 horas por semana;*

*e. Durante a vigência do presente acordo e enquanto o segundo contraente se mantiver deslocado em Angola terá direito ao pagamento das despesas de viagens de ida e regresso e a gozar férias em Portugal durante 15 dias consecutivos, por cada cinco meses de efectiva prestação de trabalho, nas datas a fixar pelo primeiro contraente;*

*f. Durante o período de deslocação em Angola o segundo contraente, para além do vencimento base de 442,40 €, terá direito a um subsídio de deslocação equivalente a 25% sobre o vencimento base no montante de 111,00 €, quantias essas que serão pagas em Portugal mediante crédito em conta bancária;*

*g. Para fazer face ao acréscimo de despesas resultantes da deslocação o segundo contraente terá direito a uma ajuda de custo de 1.097,40 € paga em Portugal; As despesas efectuadas pelo segundo contraente, e que sejam da sua responsabilidade, serão deduzidas pelo primeiro contraente no montante das quantias mensais a pagar;*

*h. Uma vez cumprido o período de tempo acordado para a sua deslocação na República de Angola, o segundo contraente obriga-se a regressar de imediato a Portugal na data que lhe for determinada pelo primeiro contraente.*

*i. Este acordo entrou em vigor na data da assinatura (12/2/2002) e produziu efeitos desde 22/2/2002.*

Notificado para, querendo, se pronunciar sobre a questão da incompetência levantada pelo Ministério Público, o recorrente veio alegar que “não existe contradição entre, de um lado, o conteúdo da 14ª Conclusão das Alegações e, de outro lado, o facto enunciado na alínea 2.d) da matéria de facto dada como provada”; que na 12ª conclusão se faz “remissão para um normativo legal (art. 31.º do CCT aplicável), pelo que nem sequer constitui «um facto»”; que, “quanto à 20.ª, dela mesma resulta que se trata de facto do conhecimento geral, pelo que nem precisa de alegação e prova” e, “por último, concede-se poder assistir razão ao Digno Magistrado do Mº Pº quanto ao facto constante da conclusão 23ª” mas, “no entanto, o impugnante/recorrente requer[eu] que [fosse] considerada não escrita essa conclusão, para não causar constrangimento à normal tramitação do recurso”.

Ora, o Supremo Tribunal Administrativo é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, também, matéria de facto, uma vez que o recorrente refere, nos preditos termos, que a disponibilização de ajudas de custo – prática que, aliás, afirma ser corrente na entidade patronal e noutras empresas de maior dimensão do mesmo sector (conclusão 23ª) - teria como único escopo reembolsá-lo pelos gastos acrescidos decorrentes da sua deslocação (conclusão 19ª), uma vez que a economia do país para onde foi trabalhar não só assentaria em larga medida no mercado negro, como os preços dos bens essenciais seriam muito mais elevados que o normal (conclusão 20ª).

Matéria factual que não consta da sentença recorrida e que o recorrente pretende ver provada, desde logo para demonstrar a natureza compensatória dos abonos em crise, sendo que, como é sabido, são as conclusões das alegações que fixam o objecto do recurso, aí se concretizando temporalmente a competência do tribunal. Com efeito, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, a competência destes “fixa-se no momento da propositura da causa, sendo irrelevantes as modificações de facto e de direito que ocorram posteriormente”, pelo que não pode o STA desconsiderar aqueles factos “no conhecimento e julgamento do recurso”.

Cfr. o acórdão do STA de 16 de Maio de 2007, recurso n.º 093/07.

Por outro lado, “para alcançar a notoriedade de determinados factos, ou seja, para ajuizar que são conhecidos pela generalidade das pessoas – cfr. o n.º 1 do artigo 514.º do Código de Processo Civil – não deixa de ser preciso fazer um juízo de facto sobre esse conhecimento geral”.

“Os factos que, por serem notórios (...), não carecem de alegação ou de prova, têm, ainda assim, para serem atendidos em juízo, que ser estabelecidos. Não é por a lei dispensar a sua alegação e prova que tais factos se desinsem do âmbito da matéria de facto e passam a integrar a de direito. Ora, (...) não só os factos invocados pela recorrente não foram estabelecidos pela instância, como, no presente recurso, a lei só permite ao Tribunal apreciar questões de direito.

Cfr. o acórdão do STA de 12 de Fevereiro de 2003, recurso n.º 01327/02.

Ora, a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos Tribunais Tributários, cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento em matéria de direito, do mesmo recurso – artigo 26.º, alínea b) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – constituindo, assim, excepção à competência generalizada do Tribunal Central Administrativo, ao qual, nos precisos termos do artigo 38.º, alínea a) do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea b) do artigo 26.º”.

Sendo que, como é jurisprudência constante e uniforme deste Tribunal, versa matéria de facto o recurso em que se apontem factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr. os acórdãos de 1 de Março de 2000 – recurso n.º 24.552, de 23 de Fevereiro de 2000 – recursos n.ºs 24.277 e 24.162, de 16 de Fevereiro de 2000 – recurso n.º 24.269, de 19 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 15.938 e de 12 de Janeiro de 2000 – recurso n.º 23.762.

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer, fazendo, antes, radicá-la no dito Tribunal Central Administrativo – Norte – Secção de Contencioso Tributário.

Termos em que se acorda julgar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 6 unidades de conta e a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Retenção na fonte. Revisão oficiosa. Impugnação judicial.*

### Sumário:

*A reclamação graciosa, prevista no artigo 152.º do Código de Processo Tributário (ou artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), não é necessária para a impugnação judicial do indeferimento de revisão oficiosa do acto tributário de retenção na fonte.*

Processo n.º 565/07-30.

Recorrente: Chargeurs Textiles

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1 “Chargeurs Textiles” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que «nega provimento à Impugnação, por falta de cumprimento do pressuposto processual prévio à apresentação da Impugnação, o qual seja, a não apresentação de reclamação graciosa, após o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, por estar em causa impugnação de imposto retido na fonte a título definitivo».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1- A formulação de pedido de revisão oficiosa do acto tributário pode ter lugar relativamente a actos de retenção na fonte, independentemente de o contribuinte ter deduzido reclamação graciosa nos termos do art. 132º do CPPT pois esta é necessária apenas para efeitos de dedução de impugnação judicial.

2- O meio processual legalmente previsto no artigo 102º do CPPT para reagir contenciosamente de um pedido de revisão oficiosa é a Impugnação Judicial.

3- A supra referida Impugnação Judicial deverá ser apresentada no prazo de noventa dias a contar da data da notificação do indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa, nos termos do disposto no artigo 102º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

4- A Sentença deverá ser revogada, porquanto claramente é contrária ao disposto nos artigos 78º da LGT e 102º do CPPT.

Nestes termos e nos melhores de direito deverá o presente recurso ser considerado procedente anulando-se em consequência a Sentença recorrida.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que o recurso merece provimento e a sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão com o seguinte dispositivo:

- declaração da impugnação judicial como meio processual adequado de reacção contenciosa contra decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de acto tributário

- devolução do processo ao tribunal tributário para apreciação do mérito da impugnação judicial.

O Ministério Público diz ainda o seguinte.

1. A impugnação judicial deduzida pela recorrente teve como objecto a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e não o acto de retenção na fonte efectuado pelo substituto (art. 34º LGT; art. 132º n.º 4 CPPT).

A reclamação graciosa é condição prévia da impugnação judicial do acto tributário (retenção na fonte) e não da impugnação judicial da decisão de indeferimento de pedido de revisão daquele acto tributário.

A impugnação judicial é o meio processual adequado de reacção contra decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de acto tributário, devendo ser deduzida no prazo de 90 dias contados a partir da notificação (art. 97º n.ºs 1 e 2 alínea d) LGT; art. 102º n.º1 alínea e) CPPT; cf. neste sentido acórdão STA - secção de Contencioso Tributário 12.07.2006 processo n.º 402/06).

2. Nos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários para o STA, em que este actua como tribunal de revista, com poderes de cognição limitados à matéria de direito, não se aplica a norma constante do art. 753º n.º1 CPC (conhecimento do mérito da causa pelo tribunal de recurso, em substituição do tribunal de 1ª instância) antes a norma do art. 762º n.º 2 CPC, com a adaptação decorrente de se fazer corresponder ao tribunal tributário a referência ao Tribunal de Relação (acórdão STA - Secção de Contencioso Tributário 13.10.2004 processo n.º 218/04; Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4ª edição 2003 p.1092).

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor da sentença recorrida, das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se é necessária a «apresentação de reclamação graciosa» como condição de impugnação judicial do «indeferimento do pedido de revisão oficiosa».

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. A 22/12/1998, foi retido na fonte à Impugnante imposto sucessório pago por avença;

2. Em 23/04/2002, a Impugnante apresentou um pedido de revisão oficiosa da liquidação do mencionado imposto;

3. Mediante despacho proferido a 29/10/2002, o referido pedido foi indeferido;

4. A 02/09/2004, foi notificado à Impugnante aquele indeferimento sem indicação do prazo para defesa;

5. A 29/09/2004, a Impugnante solicitou a passagem de certidão prevista no artigo 37.º do CPPT;

6. A 08/10/2004, a Impugnante foi notificada da requerida certidão;

7. Em 06/01/2005, deu entrada a Petição Inicial que originou a presente Impugnação.

2.2 A propósito de impugnação judicial relativamente a imposto sobre sucessões pago por avença, retido na fonte por ocasião de pagamento de dividendos, é conveniente começar por respigar do acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 12-7-2006, proferido no recurso n.º 402/06, o trecho seguinte.

Antes da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, era admitida a revisão do acto de liquidação com fundamento em qualquer inexactidão objectiva, com base em novos factos ou em novos meios de prova que viessem a ser conhecidos e demonstrassem aquela inexactidão. (ALBERTO XAVIER, Conceito e Natureza do Acto Tributário, página 582.)

Esta revisão era efectuada a favor do contribuinte, conduzindo à anulação, total ou parcial, do acto tributário.

O Decreto-Lei n.º 163/79, de 31 de Maio, previa também a possibilidade de revisão de actos de liquidação de impostos municipais, estabelecendo, no n.º 4 do seu art. 1.º, que «*independentemente de reclamação ou impugnação dos interessados, a câmara municipal ordenará, sob proposta do chefe da secretaria, a revisão dos actos da liquidação dos impostos referidos nos números anteriores sempre que, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidada quantia superior à devida, se ainda não tiverem decorrido cinco anos sobre a abertura dos cofres ou sobre o pagamento eventual*».

Nos códigos da reforma fiscal de 1988 também se previa possibilidade de revisão a favor do contribuinte, por erro imputável aos serviços (art. 85.º, n.º 1 C.I.R.S. e 81.º, n.º 3 do C.I.R.C.).

O C.P.T., de 1991, veio admitir generalizadamente a revisão oficiosa dos actos tributários.

A revisão era **sempre da iniciativa da administração tributária** (do autor do acto ou superior hierárquico) (()) Por isso, a revisão se denominava, apropriadamente, **revisão oficiosa**.), com fundamento no errado apuramento da situação tributária do interessado (93.º C.P.T.):

a) Se a revisão for **a favor da administração fiscal**, com base em **novos elementos** não considerados na liquidação e dentro do prazo de caducidade;

b) Se a revisão for **a favor do contribuinte**, com base em erro imputável aos serviços ou duplicação da colecta, nos cinco anos posteriores ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data da notificação do acto a rever e, ainda, no decurso do processo de execução fiscal.

Da decisão que indeferisse um pedido de revisão de acto tributário cabia impugnação contenciosa, uma vez que se tratava de um acto que se devia considerar lesivo, por haver um verdadeiro direito à revisão de actos ilegais. (()) A natureza lesiva do acto de indeferimento de pedido de revisão veio a ser expressamente afirmada no art. 95.º, n.º 2, alínea d), da L.G.T..

Embora esta Lei só tivesse entrado em vigor em 1-1-1999, o acto de indeferimento de pedido de revisão já tinha natureza lesiva anteriormente, pois a natureza de um acto, a nível da sua lesividade, constitui algo que lhe é intrínseco.)

A L.G.T. mantém esta previsão generalizada da possibilidade de revisão dos actos tributários, estabelecendo, genericamente que «*acto decisório pode revogar total ou parcialmente acto anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão*» (art. 79.º da L.G.T.).

A revisão é sempre efectuada pela entidade que praticou o acto (art. 78.º, n.º 1, da L.G.T.) (( Trata-se de um regime diferente do previsto para a reclamação graciosa, regulada nos arts. 68.º a 77.º do C.P.P.T., pois nesta o pedido de anulação do acto tributário é, em regra, decidido pelo dirigente do órgão periférico regional da administração tributária ou pelo dirigente máximo do serviço, só o sendo pelo dirigente do órgão periférico local nos casos de manifesta simplicidade (arts. 73.º, n.º 4, e 75.º deste Código), independentemente de estes serem ou não os autores dos actos reclamados. Este pedido de revisão por iniciativa do contribuinte configura, assim, uma verdadeira reclamação, correspondendo ao respectivo conceito legal e doutrinário, consagrado no art. 158.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do C.P.A.) e pode ser efectuada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da administração tributária.

Em vários códigos prevêem-se situações de revisão das atribuições a favor do contribuinte, com e sem fundamento em erro imputável aos serviços, bem como situações de restituição de tributos independentemente de anulação do acto tributário:

- art. 95.º do C.I.R.C.;
- art. 47.º do C.I.M.T.;
- art. 50.º do Código do Imposto do Selo;
- art. 93.º do C.I.R.S.;
- art. 91.º do C.I.V.A..

De qualquer forma, o dever de a Administração concretizar a revisão de actos tributários, a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo por sua iniciativa ou do contribuinte, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art.º 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei. (( Neste sentido, pode ver-se o acórdão do S.T.A. de 11-5-2005, proferido no recurso n.º 319/05.)

Há, assim, um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar de actos ilegais (( Aliás, a existência de um dever de revogação de actos administrativos ilegais tem vindo a ser defendida por parte da doutrina.

Defendendo a existência de um dever de revogação de actos ilegais, podem ver-se:

– ROBIN DE ANDRADE, *A Revogação dos Actos administrativos*, 2.ª edição, páginas 255-268.

– MARIA DA GLÓRIA FERREIRA PINTO, *Considerações sobre a Reclamação Prévía ao Recurso Contencioso*, páginas 12-14;

– PAULO OTERO, *O Poder de Substituição em Direito Administrativo*, volume II, páginas 582-583;

– MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, páginas 613-614;

– FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, volume II, páginas 463-465.).

Este dever, porém, sofre limitações, justificadas por necessidades de segurança jurídica, designadamente quando as receitas liquidadas foram arrecadadas, o que justifica que sejam estabelecidas limitações temporais.

A revisão do acto tributário tanto antes da vigência do CPT, como durante a sua vigência, como depois da LGT, constitui um meio administrativo de correcção de erros de actos de liquidação de tributos, que é admitido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses actos, a deduzir nos prazos normais respectivos, que tem em vista possibilitar sanar injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da administração.

No entanto, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos, pois em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e há direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à emissão da nota de crédito (arts. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 3, do CPPT), enquanto nos casos de revisão officiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) (( Não interessa, para apreciação do caso dos autos, esclarecer o sentido da referência feita no n.º 1 do art. 78.º da L.G.T. à «reclamação administrativa», designadamente se quer significar «reclamação graciosa» ou a reclamação administrativa prevista nos arts. 161.º e seguintes do C.P.A..

Na verdade, no caso em apreço, o pedido formulado pelo contribuinte foi apresentado para além do prazo máximo de qualquer desses tipos de reclamações.

De qualquer forma, sendo a reclamação administrativa, nos termos do C.P.A., um meio impugnatório tem de ser utilizado antes do esgotamento do prazo de impugnação com fundamento em vícios geradores de mera anulabilidade, a anulação que através dela venha a ser decidida terá o efeito retroactivo próprio dos processos impugnatórios, obrigando à «plena reconstituição da legalidade do



acto ou situação objecto do litígio», como determina o artº 100.º da LGT, o que inclui o direito a juros indemnizatórios nos termos do artº. 61.º, n.º 3, do CPPT.) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (art. 78.º, n.ºs 1 e 6, da LGT).

Essencialmente, o regime do artº 78.º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação, e não a um meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos do acto.

A esta luz, o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).

Trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de actos administrativos, mas esse reforço encontra explicação na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os actos de liquidação de tributos.

Embora o artº 78.º da L.G.T., no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de reclamação administrativa», no n.º 6 do mesmo artigo (na redacção inicial, que é o n.º 7 na redacção vigente) faz-se referência a «**pedido do contribuinte**», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte.

Idêntica referência é feita no n.º 1 do art. 49.º da L.G.T., que fala em «*pedido de revisão oficiosa*», e na alínea a) do n.º 4 do art. 86.º do C.P.P.T., que refere a apresentação de «*pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços*».

É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a «*revisão oficiosa*» (que a Administração deve realizar também por sua iniciativa).

Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do art. 95.º da L.G.T. refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (art. 268.º, n.º 4, da C.R.P.).

Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta. (()) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 12-12-2001, recurso 26233.de 12-12-2001, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2901;

– de 15-1-2003, proferido no recurso n.º 1460/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 26

– de 19-2-2003, proferido no recurso n.º 1461/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 328

– de 2-4-2003, proferido no recurso n.º 1771/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 2-7-2004, página 65

– de 9-4-2003, proferido no recurso n.º 422/03

– de 8-10-2003, proferido no recurso n.º 870/03,

– de 5-11-2003, proferido no recurso n.º 1462/03,

– de 12-11-2003, proferido no recurso n.º 1237/03,

– de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1258/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 2-7-2004, página 167;

– de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1181/03;

– de 2-2-2005, proferido no recurso n.º 1171/04.)

Exposto este regime da revisão do acto tributário e impugnação das decisões proferidas (ou omitidas) no seu âmbito, chega-se à conclusão que não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa a falta da reclamação prevista no artº 152.º do C.P.T.

Na verdade, essa reclamação era necessária para a impugnação judicial do acto de retenção, com o regime geral da impugnação de actos anuláveis e com aos efeitos retroactivos próprios dos meios anulatórios.

A sua falta não obsta (como também não obsta a impugnação judicial dos actos que podem ser impugnados contenciosamente por via directa), a que possa ser pedida a revisão oficiosa, com os

efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto, traduzida na restituição do que foi recebido pela administração tributária e que não deveria ter sido pago, à face do regime substantivo aplicável (eventualmente acrescida de juros indemnizatórios nos termos do n.º 3 do art. 43.º da LGT, sem natureza retroactiva).

Assim, é de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, nos termos do artº 152.º do CPT, a Impugnante podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efectuar e podia impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento.

Como se vê, a questão de saber se se pode pedir a revisão de um acto tributário de retenção na fonte, sem primeiramente deduzir reclamação graciosa, tem resposta afirmativa no aresto acabado de reproduzir.

A questão de saber se se pode impugnar o indeferimento de pedido de revisão de idêntico acto, sem primeiramente se reclamar, deve ter resposta idêntica, desde logo porque, como se diz no mesmo citado acórdão, “o pedido de revisão por iniciativa do contribuinte configura (...) uma verdadeira reclamação”...

A razão de ser da existência da reclamação graciosa como pressuposto da impugnação estará em que não há ainda nenhum verdadeiro acto de liquidação ou sequer apreciação nem conhecimento da situação fiscal, por banda do Fisco, que é, pois, mister que o contribuinte provoque.

Mas, a ser assim, parece que a revisão, mesmo que não constituísse rigorosamente, em essência, uma verdadeira reclamação, sempre concretizaria tal conhecimento e apreciação pelo que lhe seria equivalente, para o efeito.

Seja como for, a solução certa será a de que não é necessária a reclamação graciosa prévia em situações, quer de pedido de revisão de um acto tributário de retenção na fonte, quer de indeferimento de pedido de revisão de idêntico acto.

2.3 No caso *sub judicio*, a impugnante, ora recorrente, veio «deduzir Impugnação Judicial, contra o Despacho do Exmo. Senhor Sub Director-Geral de 21/10/2002, proferido sobre o Parecer n.º 1454/2002, da DSISTP, que indeferiu expressamente o pedido de Revisão Oficiosa apresentado contra a liquidação de imposto sobre sucessões pago por avença que, nos termos dos artigos 182º e ss. do CIMSISD, lhe foi retido na fonte em 22/12/1998, por ocasião do pagamento de dividendos (...)» – cf. a petição inicial dos presentes autos de impugnação judicial.

A presente impugnação judicial foi deduzida, como se vê, contra o despacho «que indeferiu expressamente o pedido de Revisão Oficiosa apresentado» pela impugnante, ora recorrente.

Como acima se deixou dito, e ao contrário do que decidiu a sentença recorrida, os contribuintes têm a faculdade de deduzir impugnação judicial do indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa – pelo que à impugnante, ora recorrente, assiste o direito de deduzir a presente impugnação judicial.

Estamos, deste modo, a dizer – e em resposta ao *thema decidendum* – que não é necessária a «apresentação de reclamação graciosa» como condição de impugnação judicial do «indeferimento do pedido de revisão oficiosa».

Razão por que deve ser revogada a sentença recorrida que assim o não entendeu.

E, então, nesta conformidade, havemos de concluir que a *reclamação graciosa*, prevista no artigo 152.º do Código de Processo Tributário (ou artigo 132.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), não é *necessária* para a *impugnação judicial* do indeferimento *de revisão oficiosa* do acto tributário *de retenção na fonte*.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida – a substituir por decisão que não renove o motivo, agora afastado, a que se acolheu.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — Jorge Lino (relator) – Lúcio Barbosa — António Calhau.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*IRS. Retenção na fonte. Oposição à execução. Caducidade do direito à liquidação. Falta de notificação da liquidação.*

### Sumário:

*I — No caso do IRS, a natureza de pagamentos por conta da retenção na fonte está genericamente prevista no n.º 1 do artigo 98.º do CIRS, apenas não tendo tal na-*

*tureza os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias especiais (artigo 71.º CIRS), mas mesmos estes passarão a ter tal natureza se o contribuinte optar pelo seu englobamento no rendimento total.*

- II — Daí que nestas situações se não possa falar ainda em liquidação efectuada pela AF nem mesmo em autoliquidação, entendendo-se esta como a liquidação feita pelo sujeito passivo, seja ele o contribuinte directo, o substituto legal ou o responsável legal (artigos 82.º, 84.º e 18.º da LGT), pois o procedimento de liquidação só se há-de instaurar com as declarações dos contribuintes (artigo 59.º CPPT).*
- III — E, assim sendo, não há lugar à aplicação a tal situação do instituto da caducidade, mas unicamente da prescrição, a qual manifestamente não ocorreu ainda, razão por que a oposição só poderia ser julgada improcedente, como, de resto, foi reconhecido na sentença recorrida.*

Processo n.º 730/07-30.

Recorrente: DUARTILUZ – Montagens eléctricas, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Duartiluz – Montagens Eléctricas, Lda., com sede na Caparica, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Almada que julgou improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal n.º 3409200601008773, referente a IRS de 2001, no montante de € 54.842,38, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

**I.** Em 2001 efectuou a oponente, ora recorrente, retenções na fonte que incidiram sobre rendimentos de trabalho dependente, independente e capitais, verbas determinadas pela Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal.

**II.** As quantias retidas e não pagas ao Estado respeitam a 2001, sendo a recorrente citada para pagamento da dívida no mês de Março de 2006.

**III.** Medeiam entre o momento da exigibilidade dos tributos e da citação mais de quatro anos, sendo o prazo de caducidade do direito de liquidação dos impostos de quatro anos ante o artigo 45.º da LGT aplicável aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998.

**IV.** Ao arrepio da tese aventada na sentença do “tribunal a quo”, cuja decisão se assevera contrária ao direito aplicável e à jurisprudência superior, não estamos perante “prescrição”, mas sim “caducidade”, sendo esta questão a pedra angular do recurso.

**V.** Sendo o IRS um imposto periódico, no caso, da obrigatória retenção na fonte do imposto, e há substituição tributária, tal tributo é delimitado como imposto de obrigação única sujeito ao prazo de caducidade, doutrina que emerge do Acórdão do STA n.º 239/06, de 04.10.2006.

**VI.** A recorrente, obrigada à retenção na fonte do IRS tinha essa obrigação fiscal, mas o prazo de caducidade do direito à liquidação era de quatro anos a contar da data do pagamento ou colocação à disposição das quantias sujeitas a retenção, entendimento jurisprudencial exarado no acórdão n.º 25392, de 03.10.2001.

**VII.** A substituição tributária opera, nos termos da lei, por retenção na fonte do imposto devido pela obtenção dos rendimentos, de acordo com o aresto n.º 26622, de 15.02.06 do STA, opção legislativa tomada no derradeiro anteprojecto da LGT, no artigo 20.º, n.º 2.

**VIII.** O legislador afastou-se da concepção de autoliquidação como forma de realizar esta substituição.

**IX.** Nesta linha diz o artigo 34.º da LGT que constituem retenções na fonte as entregas pecuniárias por dedução realizada pelo substituto tributário nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular.

**X.** Atenta esta asserção, não se pode defender que a operação de retenção na fonte consubstancia uma autoliquidação, subespécie da liquidação, fase do imposto que se consumaria dessa forma.

**XI.** O retentor não sendo devedor do imposto, seu sujeito passivo, confina a sua missão em ser mero agente de retenção.

**XII.** A qualidade de sujeito passivo do substituído verte-se de factos jurídicos específicos, distintos do facto tributário, este último conexionado com normas de incidência, nelas incluída a temporal, e do qual o substituto não é progenitor.

**XIII.** Ora o facto tributário, ou incidência, implica a presença de uma manifestação de capacidade contributiva do sujeito, que constitui ainda o elemento objectivo da tributação.

**XIV.** Na substituição, o substituto é devedor de imposto sem ser em relação a ele que se verificou o facto tributário, relacionado com a capacidade contributiva e cuja relevância jurídica resulta de ela se concretizar mediante a determinação do pressuposto do imposto, do facto gerador da obrigação tributária.

**XV.** Esta, porque reconduzida ao facto tributário de que é responsável o sujeito passivo, encontra-se delimitada temporalmente pela caducidade do direito à liquidação prevista no artigo 45.º da LGT.

XVI. No caso do IRS, a natureza de pagamentos por conta da retenção na fonte está genericamente prevista no n.º 1 do artigo 98.º do CIRS, excepto nos casos previstos no art.º 71.º do mesmo Código.

XVII. As verbas concernentes a retenções na fonte só quando entram nos cofres do Estado consubstanciam o pagamento do IRS, até esse momento ainda se está na fase de imposto classificada de “Liquidação”.

XVIII. Do relatório de inspecção, constam como fundamento das correcções aritméticas à matéria tributável não terem sido entregues nos cofres do Estado os montantes de IRS retidos, motivo que conduziu ao desencadear de liquidações tratadas como adicionais, a este propósito a jurisprudência do Acórdão n.º 7421/02 do TCA Sul.

XIX. Nas notas de apuramento das retenções na fonte mencionam-se os números dos actos tributários catalogados pela própria recorrida de “Liquidação” emanados da DGCI e assinadas pelo Director-Geral, reflexo duma conduta unilateral, definidora duma situação jurídica concreta e contendo a forma de pagamento e os meios de defesa.

XX. As correcções que originaram as liquidações partiram da iniciativa inspectiva dos serviços e as liquidações (assim designadas pela recorrida) consequentes foram feitas e emitidas pela DGCI.

XXI. As liquidações em causa foram precedidas da citada acção de inspecção em que uma vez concluída se procede à confirmação, correcção ou apuramento da matéria tributável, que depois de devidamente aprovada será objecto de liquidação (cfr. artigo 76.º, n.º 2 e artigo 89.º ambos do CIRS).

XXII. Nos termos do art.º 76.º, n.º 2 do CIRS, a liquidação segue o regime previsto no artigo 45.º da LGT, ou seja, o de caducidade, verificada nos presentes autos, já que decorreram mais de quatro anos sobre a ocorrência do facto tributário, já levando em conta o artigo 46.º da LGT.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II –** Mostram-se provados os seguintes factos:

A) Em 22/02/2006 foi instaurada à oponente, nos Serviços de Finanças de Almada 3, a execução fiscal n.º 3409200601008773 para cobrança coerciva do montante de € 103.194,66.

B) A quantia mencionada na alínea anterior é relativa a IRS referente aos anos de 2001, 2002 e 2003 e juros moratórios, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 26/12/2005:

i. € 44.140,76, referente a IRS do ano de 2001, acrescida da quantia de € 10.501,60, a título de juros compensatórios, o que perfaz a quantia global de € 54.642,36;

ii. € 5.073,42, referente a IRS do ano de 2001, acrescida da quantia de € 1.291,70, a título de juros compensatórios, o que perfaz a quantia global de € 6.365,12;

iii. € 16.994,38, referente a IRS do ano de 2002, acrescida da quantia de € 2.539,93, a título de juros compensatórios, o que perfaz a quantia global de € 19.534,31;

iv. € 20.821,15, referente a IRS do ano de 2003, acrescida da quantia de € 1.831,72, a título de juros compensatórios, o que perfaz a quantia global de € 22.652,87.

C) O montante de € 54.642,36, referente a IRS e juros compensatórios do ano de 2001, resulta de retenções na fonte efectuadas pela oponente no decurso do ano de 2001 sobre os rendimentos de trabalho dependente (€ 40.679,07), trabalho independente (€ 3.102,30) e sobre os rendimentos de capitais (€ 3.143,09), que foram apurados na acção de fiscalização aos exercícios de 2001 a 2003, no âmbito da qual os serviços de inspecção concluíram pela falta de entrega dessas quantias retidas.

D) Em 16/03/2006, na sequência de mandado de citação, o oponente foi citado para os termos da execução fiscal mencionada em A).

E) Em 26/04/2006 o oponente deduziu a presente oposição.

**III –** Vem o presente recurso interposto da sentença que julgou improcedente a oposição deduzida pela ora recorrente à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança coerciva da quantia de € 54.642,36, referente a IRS e juros compensatórios do ano de 2001, resultante de retenções na fonte por si efectuadas no decurso do ano de 2001 sobre rendimentos de trabalho dependente, trabalho independente e capitais, apuradas em acção de fiscalização levada a cabo pelos serviços de inspecção tributária àquele exercício.

Invocara a recorrente naquela oposição como causa de pedir que, tendo sido citada no âmbito da referida execução fiscal para efectuar o pagamento da quantia exequenda, nunca fora notificada da liquidação que a originara pelo que a falta de notificação da liquidação em causa no prazo de caducidade constituiria fundamento de oposição à execução previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º CPPT.

Entendeu a Mma. Juíza “a quo” na sentença recorrida que, tratando-se no caso dos autos de quantias retidas e não entregues, se não estaria perante uma liquidação, mas sim perante a exigência do cumprimento de uma obrigação imposta ao substituto, a título de devedor principal, decorrente da retenção do imposto, pelo que não se verificaria o fundamento de oposição à execução invocado, tanto mais que não haveria lugar à aplicação a tal situação do instituto da caducidade, mas unicamente da prescrição, a qual manifestamente não ocorrera ainda, razão por que a oposição só poderia ser julgada improcedente.

Nas suas alegações de recurso, continua a oponente, ora recorrente, a defender que sendo o IRS um imposto periódico, no caso, mesmo tratando-se de obrigatória retenção na fonte do imposto por parte do substituto tributário, se deve aplicar o instituto da caducidade, sendo o prazo respectivo contado da data do pagamento ou colocação à disposição das quantias sujeitas a retenção.

Vejamos. Nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do CIRS, no acto de pagamento de determinadas quantias previstas na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte é obrigada a proceder à dedução dos montantes correspondentes à aplicação das taxas devidas, devendo as quantias retidas ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas (n.º 3 do mesmo preceito legal).

Estamos, assim, perante um caso de substituição tributária, prevista no artigo 20.º da LGT, na medida em que a prestação tributária, por imposição legal, é exigida a pessoa diferente do contribuinte, através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido.

E, nos termos do n.º 1 do artigo 28.º da LGT, em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento.

Assim, as entregas de tributos efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do seu titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte (artigo 34.º LGT).

Em regra, a retenção na fonte é feita por conta do imposto devido a final.

E, no caso do IRS, a natureza de pagamentos por conta da retenção na fonte está genericamente prevista no n.º 1 do artigo 98.º do CIRS, apenas não tendo tal natureza os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias especiais (artigo 71.º CIRS), mas mesmos estes passarão a ter tal natureza se o contribuinte optar pelo seu englobamento no rendimento total.

Daí que nestas situações se não possa falar ainda em liquidação efectuada pela AF nem mesmo em autoliquidação, entendendo-se esta como a liquidação feita pelo sujeito passivo, seja ele o contribuinte directo, o substituto legal ou o responsável legal (artigos 82.º, 84.º e 18.º da LGT), pois o procedimento de liquidação só se há-de instaurar com as declarações dos contribuintes (artigo 59.º CPPT).

Tal não significa, contudo, que, quando detectada pela AF uma situação em que o sujeito passivo não declarou factos tributários ou foi liquidado inicialmente imposto em montante inferior ao devido, a AF não proceda a uma nova liquidação oficiosamente.

E é evidente que nestas circunstâncias só o poderá fazer se não tiver decorrido ainda o prazo previsto no artigo 45.º da LGT, ou seja, se não tiver caducado já o direito de liquidação, e notificando o contribuinte para que este dela possa tomar conhecimento e eventualmente contra ela reagir.

Só que, no caso em apreço, não foi isso que sucedeu.

Na acção de fiscalização levada a cabo à ora recorrente foram detectadas retenções na fonte por ela efectuadas no decurso do ano de 2001 sobre determinados rendimentos sem que ela tenha procedido à entrega das quantias retidas nos cofres do Estado, como lhe competia e legalmente estava obrigada.

Perante tal situação, a AF só se limitou a apurar os montantes retidos e não entregues pela recorrente e a exigir-lhe o cumprimento da obrigação que sobre ela impendia enquanto substituta tributária, não tendo procedido a qualquer liquidação.

Com efeito, abrangendo esta, em sentido amplo, todas as operações tendentes à determinação do montante do imposto a pagar pelo contribuinte (incidência, determinação da matéria colectável, liquidação em sentido técnico – aplicação da taxa legal do imposto à matéria colectável apurada – e cobrança), efectivamente neste caso não houve a prática de qualquer desses actos do processo de liquidação quer por parte da AF quer do próprio contribuinte.

Razão por que se não possa falar aqui na existência duma verdadeira liquidação.

E, assim sendo, não há lugar à aplicação a tal situação do instituto da caducidade, mas unicamente da prescrição, a qual manifestamente não ocorreu ainda, razão por que a oposição só poderia ser julgada improcedente, como, de resto, foi reconhecido na sentença recorrida.

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

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

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Execução fiscal. Competência do Serviço de Finanças.*

**Sumário:**

*À excepção «das questões de natureza jurisdicional», bem como dos «recursos interpostos de decisões administrativas neles proferidas», os actos dos processos de execução fiscal são da competência do Serviço de Finanças próprio.*

Processo n.º 773/07-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, SA.

Recorrido: INGA – Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola.

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

1.1 “CRUZ & COMPANHIA, LDA” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, nos presentes autos de reclamação de actos do órgão da execução fiscal, decidiu, além do mais, «julgar improcedente a arguida excepção dilatória de incompetência do serviço de finanças».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1) Em erro, a douta decisão recorrida afirma que a referência no artigo 28.º, n.º 1 do DL n.º 78/98 aos tribunais tributários deve ter-se como feita às repartições de finanças, julgando improcedente a arguida excepção dilatória de incompetência do serviço de finanças.

2) Porém, a dívida em cobrança coerciva não reveste natureza fiscal e a mencionada interpretação não encontra o mínimo de correspondência verbal no texto da lei - violando o disposto no n.º 2 do art. 9.º do Código Civil.

3) A presente execução veio instaurada no serviço de finanças de Tondela ilegalmente, pelo que a douta decisão recorrida deverá vir, nesta parte, revogada declarando-se a incompetência do serviço de finanças de Tondela, como é de Direito.

1.3 A entidade recorrida (INGA - Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola) contra-alegou, apresentando as seguintes conclusões.

A) A sentença recorrida é idêntica à sentença proferida nos autos em 2003, mantendo a mesma posição sobre a questão ora controvertida.

B) Dessa decisão não foi então interposto recurso pela ora Recte., demonstrando que se conformou com a mesma.

C) O presente recurso, após aceitação de idêntica posição já tomada, apenas visa atrasar o trânsito em julgado da sentença, o que constitui litigância de má-fé.

D) A Recte. não é parte vencida na acção, pelo que lhe está vedado o direito de recorrer, nos termos do art. 680 do CPC., pelo que não deve ser admitido o recurso.

E) A data da instauração da execução estava em vigor o CPPT o qual, nos seus arts. 100.º; 149.º; e 150.º; atribuía aos Serviços de Finanças competências para as execuções fiscais.

F) Quer pelo art. 151º CPPT, quer pelo art. 49º do ETAF, os Tribunais Tributários não têm competência para esses processos.

G) Deve ter-se por revogada a norma do art. 28º, do Dec-Lei n.º 78/98, que estipulava que o INGA deveria intentar execuções fiscais nos Tribunais Tributários, pois os mesmos deixaram de ter essa competência.

H) Podendo o INGA, actual IFAP, emitir certidões de dívida, se não pudesse recorrer aos Serviços de Finanças para as executar, ficaria sem qualquer utilidade esse direito, pois não teria o meio processual idóneo para o exercer.

I) A douta sentença recorrida fez correcta interpretação das diversas normas que se sucederam no tempo, reconstituindo correctamente o pensamento legislativo através da sucessão de normas, e da tendência actualista de reservar para os tribunais apenas as questões de direito, deles excluindo os actos materiais de execução.

Pelo exposto, e no mais que for doutamente suprido, não deve ser recebido o recurso ou, não se entendendo, ser o mesmo julgado improcedente, confirmando-se a douta sentença recorrida (...).

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

O julgado deve ser confirmado. Vejamos.

Por um lado, nos termos do art.º 28 n.º 1 do DL n.º 78/98, de 27.3, a dívida em causa é cobrada através da jurisdição tributária, o que torna irrelevante a alegação de que tal dívida não tem natureza fiscal (v. art.º 148º n.º 2 do CPPT).

Por outro, na jurisdição tributária a cobrança faz-se através do processo judicial (v. art.º 103 n.º 2 da LGT) “execução fiscal”, que se inicia na repartição de finanças (ou serviço de finanças), como resulta da recorrente, dos art.ºs 10º n.º1 alínea f), 149º, 150º, 188º, etc., do CPPT, normas de direito positivo que a Recorrente, de resto, conhece.

Como assim, improcedem os fundamentos do recurso postos nas conclusões das alegações.

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

A entidade recorrida (INGA - Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola) conclui [sua conclusão D)] que «A Recte. não é parte vencida na acção, pelo que lhe está vedado o direito de recorrer, nos termos do art. 680 do CPC., pelo que não deve ser admitido o recurso».

Nos termos do n.º 1 do artigo 680.º do Código de Processo Civil, os recursos podem ser interpostos mormente por quem, «sendo parte principal na causa, tenha ficado vencido».

A sucumbência (ter ficado vencido) absorve o que na jurisprudência se denomina como interesse de impugnar: uma espécie do geral interesse processual em agir, e em razão do qual pode impugnar a decisão a parte que sucumbiu na exacta medida em que não tenha visto reconhecidos pelo Tribunal todos os efeitos jurídicos pretendidos.

De acordo com o disposto no artigo 26.º do Código de Processo Civil, «o autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse directo em contradizer» (n.º 1); e o n.º 2 do mesmo artigo 26.º do Código de Processo Civil esclarece que «o interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da acção; o interesse em contradizer, pelo prejuízo que dessa procedência advenha».

No caso, a sentença recorrida que decidiu «julgar procedente a nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo, e em consequência, anular todo o processo executivo», é a mesma sentença em que também foi julgada «improcedente a arguida excepção dilatória de incompetência do serviço de finanças».

Então, a ora recorrente, na parte do dispositivo decisório em que a sentença recorrida julgou «improcedente a (...) excepção dilatória de incompetência do serviço de finanças» por si levantada, é “parte vencida”, e, por isso, tem legitimidade para o recurso.

Como assim, a única questão que aqui se coloca – em face do teor das conclusões da alegação, e da contra-alegação, bem como da posição do Ministério Público –, é a de saber se tem base legal, ou não, a «competência do Serviço de Finanças para a instauração da execução por dívidas ao INGA».

Um tanto *a latere*, não deixaremos ainda de dizer aqui liminarmente de que, em nosso entendimento, não constitui manifestação de litigância de má-fé a interposição do presente recurso, pela simples circunstância de a sentença aqui recorrida ser alegadamente «idêntica à sentença proferida nos autos em 2003», e desta última não ter sido «então interposto recurso pela ora Recte» – cf. as conclusões A), B) e C) da contra-alegação da entidade recorrida.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

A) Contra Cruz & Companhia, Lda. foi instaurada em 01-08-2002, a execução fiscal n.º 2704-02/100683.5 do Serviço de Finanças de Tondela;

B) A execução foi instaurada com base na certidão de dívida emitida em 07-07-2002 pelo Conselho Directivo do Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola, INGA, cujo teor dou aqui por reproduzido, e no qual conta com interesse para a decisão o seguinte:

«Cruz & Cª, Lda, (...) é devedor a este Instituto da quantia de € 8.187.737,02 (oito milhões, cento e oitenta e sete mil, setecentos e trinta e sete euros e dois cêntimos), referente ao subsídio atribuído no âmbito das Restituições à Exportação de Vinho, campanhas de 1995, 1996 e 1997, quantia esta que o beneficiário recebeu mas que não tinha o direito por não reunir as condições previstas na legislação aplicável (...) determinando-se, em consequência, a reposição da quantia recebida indevidamente, o que não foi efectuada dentro do prazo legal, pelo que auferiu, deste modo, um enriquecimento ilegítimo.

À importância em dívida acrescem juros de mora vencidos, contabilizados à taxa legal de 10%, contados desde a data do pagamento de cada D.U. até ao dia 17/04/1999 e de 7% a partir desta data até ao dia de hoje, os quais ascendem a € 4.232.979,81 (quatro milhões, duzentos e trinta e dois mil, novecentos e setenta e nove euros e oitenta e um cêntimos), e, bem assim, juros vincendos a partir desta data até ao efectivo e integral pagamento».

C) Com a certidão de dívida foi junta cópia da carta para notificação da Cruz & Cª, Lda da decisão do INGA sobre “Restituições à Exportação” cujo teor dou aqui por reproduzido, e onde consta com interesse para a decisão:

«1. Com base nos factos, razões e fundamentos constantes do relatório junto à presente decisão e que aqui se considera integralmente reproduzido, determina-se a reposição da quantia de Esc. 2.120.904.581 (dois biliões, cento e vinte milhões, novecentos e quatro mil, quinhentos e oitenta e um escudos), acrescida de juros, contabilizados a taxa legal, desde a data dos respectivos pagamentos até à data do efectivo reembolso.

2. A quantia em causa será compensada, nos termos legais, com créditos que venham a ser atribuídos a essa Sociedade, seguindo-se, na falta ou insuficiência destes, a instauração do processo de execução fiscal relativamente ao montante em dívida.»

D) Junto à carta referida em B) está um relatório constituído por 21 páginas;

E) A executada foi citada em 27-08-2002;

F) A reclamação foi interposta em 06-09-2002;

G) Por decisão de 16-09-2002 a reclamação foi indeferida liminarmente por se ter entendido que havia erro na forma do processo por os fundamentos serem próprios da oposição à execução fiscal;

H) A reclamante não se conformou com aquela decisão e interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo que o julgou procedente por acórdão de 20-11-2002, com o entendimento de que a excepção dilatória e a nulidade invocada não são fundamentos de oposição à execução fiscal enquadráveis na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não havendo, por isso erro na forma do processo;

I) O ofício n.º 29485, de 30/07/2002, proveniente do INGA deu entrada no Serviço de Finanças de Tondela, conforme cópia do livro de registos de entrada a fls. 462 dos autos, que se dá por integralmente reproduzido;

J) O ofício referido em I) não foi remetido ao Reclamante na citação, conforme alegado pela mesma e confirmado pelo Chefe de Serviço de Finanças no seu depoimento (Acta de Inquirição de Testemunhas de fls. 463 a 465 dos autos).

2.2 Sob a epígrafe “Âmbito da execução fiscal”, o artigo 148.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, dispõe como segue.

1. O processo de execução fiscal abrange a cobrança coerciva das seguintes dívidas:

a) Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;

b) Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contra-ordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns.

2. Poderão ser igualmente cobradas mediante processo de execução fiscal, nos casos e termos expressamente previstos na lei:

a) Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo;

b) Reembolsos ou reposições.

Relativamente às dívidas que devam ser pagas por força de acto administrativo, existe uma norma de carácter geral que autoriza a utilização do processo de execução fiscal, que é o art. 155.º, n.º 1, do CPA, em que se estabelece que «quando por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código de Processo Tributário.

O mesmo resulta, para as dívidas ao Estado, do preceituado no art. 22.º do Regime da Tesouraria do Estado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho, em que se estabelece que, constatado o não pagamento voluntário de uma dívida no prazo legal, é extraída certidão da dívida para cobrança coerciva para servir de base ao processo de execução fiscal [n.º 1, alínea b), 3 e 4, daquele art. 22.º].

A respeito da competência para a execução fiscal do “órgão da execução fiscal”, reza o artigo 149.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário o seguinte.

*Considera-se, para efeito do presente Código, órgão da execução fiscal o serviço periférico local da administração tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos tribunais comuns, o tribunal competente.*

Nos termos do art. n.º 2 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro (que aprovou o CPPT), relativamente aos processos de execução fiscal que correm termos perante a administração tributária, consideram-se sempre órgãos periféricos locais da administração tributária os serviços de finanças.

Para o conhecimento das questões de natureza jurisdicional relativas aos processos de execução fiscal, bem como os recursos interpostos de decisões administrativas neles proferidas é competente territorialmente o tribunal tributário da área do serviço de finanças onde foi instaurada ou onde deva ser instaurada a execução [arts. 12.º, n.º 1, 151.º, n.º 1, e 276.º do CPPT].

Cf. Jorge Lopes de Sousa, no *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, II vol., em anotação aos artigos 148.º e 149.º.

No caso *sub judicio*, a ora recorrente defende que «A presente execução veio instaurada no serviço de finanças de Tondela ilegalmente», sob o argumento, para si essencial, de que «em erro, a douta decisão recorrida afirma que a referência no artigo 28.º, n.º 1 do DL n.º 78/98 aos tribunais tributários deve ter-se como feita às repartições de finanças».

Mas a executada, ora recorrente, não tem razão, atentas as disposições legais acima citadas.

A cobrança de tal dívida – «referente ao subsídio atribuído no âmbito das Restituições à Exportação de Vinho, campanhas de 1995, 1996 e 1997», instaurada «com base na certidão de dívida emitida em 07-07-2002 pelo Conselho Directivo do Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola, INGA» – é feita por meio de processo de execução fiscal.

E é competente para os actos de tal processo o Serviço de Finanças, órgão periférico da Administração Tributária, reservando-se ao Tribunal Tributário a competência apenas para o «conhecimento das questões de natureza jurisdicional», e «recursos interpostos de decisões administrativas neles proferidas» (de acordo com as disposições combinadas dos supracitados preceitos legais).

Estamos, deste modo, a concluir – em resposta ao *thema decidendum* – que tem base legal a «competência do Serviço de Finanças para a instauração da execução por dívidas ao INGA».



E, por isso, deve ser confirmada a sentença recorrida que assim o decidiu.

A terminar, havemos, então, de assentar que, à excepção «das questões de natureza jurisdiccional», bem como dos «recursos interpostos de decisões administrativas neles proferidas», os actos dos *processos de execução fiscal* são da *competência do Serviço de Finanças* próprio.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida na parte impugnada.

Custas pela recorrente, com a procuradoria de 50%.

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Recurso. Acórdão proferido pelo TCA. Impugnação apresentada em 1999. Não conhecimento do objecto do recurso.*

### Sumário:

- I — Nos termos do art. 32º, n. 1, alínea a), do ETAF, na redacção do DL n. 229/96, de 29/11, só é possível recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, proferidos em 1º grau de jurisdição.*
- II — Tal disposição legal entrou em vigor com a instalação do Tribunal Central Administrativo.*
- III — Essa instalação ocorreu em 15 de Setembro de 1997.*
- IV — Instaurado processo de impugnação no ano de 1999, não é pois possível interpor recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA de acórdão proferido pelo TCA, em recurso vindo do Tribunal Tributário de 1ª instância.*

Processo n.º 843/07-30.

Recorrente: Bernardim Raposo de Sousa d'Alte Espargosa.

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **BERNARDIM RAPOSO DE SOUSA D'ALTE ESPARGOSA**, identificado nos autos, impugnou judicialmente o despacho do chefe de repartição de Finanças de Torres Novas que deferiu uma pretensão formulada por um outro contribuinte que pediu a rectificação matricial de um artigo urbano.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o TCA – Sul. Este, por acórdão de 15 de Maio de 2007, negou provimento ao recurso.

De novo inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal. Apresentou as pertinentes alegações.

Contra-alegou a Fazenda Pública, que suscitou desde logo uma questão prévia: a inadmissibilidade de um recurso em terceiro grau de jurisdição.

O EPGA teve vista nos autos, acompanhando a tese do RFP, concluindo que não se deve tomar conhecimento do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Impõe-se imediatamente conhecer da questão prévia suscitada pela Fazenda Pública.

Vejamos então.

O recurso foi realmente interposto para a Secção de Contencioso Tributário deste STA.

O recorrente questiona o acórdão proferido no TCA – Sul.

A impugnação foi apresentada em *Junho de 1999* (vide carimbo apostado na petição inicial).

Dispõe o art. 32º, n. 1, alínea a), do ETAF, na redacção do DL n. 229/96, de 29/11, aqui aplicável: “Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

a) Dos recursos de acórdãos da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, *proferidos em 1º grau de jurisdição*, ao abrigo da competência estabelecida no artigo 41º”.

Dispõe igualmente o art. 5º, n. 1, do citado DL n. 229/96:

“Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o presente diploma *entra em vigor na data do início de funcionamento do Tribunal Central Administrativo*”.

Nos termos da Portaria n. 398/97, de 18/6, o Tribunal Central Administrativo entrou em funções no dia 15 de Setembro de 1997.

Daqui decorre que não é, na hipótese dos autos, admissível o recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, uma vez que o processo de impugnação foi instaurado em Junho de 1999, sendo que o acórdão do TCA – Sul não foi proferido em 1º grau de jurisdição.

E o facto do Mm. Juiz relator do TCA ter admitido o recurso para este STA não vincula este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 687º, 4, do CPC.

Não é pois possível apreciar o recurso interposto pelo impugnante, aqui recorrente.

3. Face ao exposto, acorda-se em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

## Acórdão de 14 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Reclamação do despacho do Chefe dos Serviços de Finanças. Prescrição. Aplicação da lei no tempo. Responsável subsidiário. artº 48º, n.º 3 da LGT.*

### Sumário:

- I — Começando o prazo de prescrição de IRS e IRC a correr em 1997 e 1998, na sua contagem há que atender ao regime fixado sucessivamente, no CPT e na LGT, lançando, no entanto, mão do disposto no artº 297º do Código Civil para se determinar qual o regime aplicável.*
- II — Optando-se pela aplicação do regime consagrado na LGT, é aplicável ao responsável subsidiário o estabelecido no artº 48º, n.º 3 deste diploma legal, se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.*

Processo n.º 861/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Joaquim Manuel Silva Martins Heitor.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou procedente a reclamação que Joaquim Manuel Silva Martins Heitor deduziu contra o despacho proferido pelo Chefe dos Serviços de Finanças de Alcobaça nos autos de execução n.º 1309199801027557, que lhe indeferiu o pedido de arguição da prescrição da dívida exequenda, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. As dívidas dos autos reportam-se a 1996, 1997 e 1998.

B. O início do respectivo prazo de prescrição situa-se, respectivamente em, 1-01-1997, 1-01-1998 e 1-01-1999.

C. Com a instauração da execução fiscal operou-se a interrupção do prazo prescricional (nº 3 do art. 34º do CPT).

D. A citação pessoal do Revertido ocorreu em 18-05-2007.

E. O prazo de prescrição, sem qualquer facto interruptivo ocorreria em 1 de Janeiro de 2007, 2008 e 2009, para os impostos respectivamente de 1996, 1997 e 1998.

F. A citação do revertido, apesar de ter ocorrido após o 5º ano posterior ao da liquidação não produz o efeito previsto no n.º 3 do art. 48º da LGT sob pena de se estar a aplicar retroactivamente uma norma que foi criada para futuro.

G. A norma não estava prevista no CPT, tendo carácter inovador o que, de acordo com o princípio geral estabelecido pelo n.º 1 do art. 12º do Código Civil, de que a lei nova só dispõe para o futuro, salvo se lhe for atribuída pelo legislador, eficácia retroactiva, significa que não será aplicável ao caso vertente.

H. A relação jurídica criada entre a Administração fiscal e o responsável subsidiário é a mesma existente entre aquela e o devedor principal, e que, no caso concreto aquela relação jurídica se constituiu em data anterior à da entrada em vigor da LGT, conclui-se que os factos interruptivos praticados pela Administração tributária terão a eficácia que lhes era atribuída pelo CPT, ou seja, os seus efeitos são extensíveis ao responsável subsidiário.

I. Donde, por tudo o que vem dito, só se possa concluir que o prazo prescricional legalmente estabelecido para o responsável subsidiário, não se encontra aqui atingido.

J. Não se verificando, conseqüentemente a extinção do direito do estado à respectiva cobrança.

O recorrido contra-alegou, para concluir nos termos que constam de fls. 64 a 66, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que “a expressão “lei”, usada no artº 297º do Código Civil, tem, como se sabe, o sentido de “regime jurídico”.

Ora, se num caso concreto de prescrição, como o dos autos, se apurar que o “regime” a escolher é o de Lei Geral Tributária, então há que aplicá-lo em bloco, sem exclusão da regra do seu artº 48º n.º 3, como pretende a Recorrente Fazenda Pública”.

Atento o carácter urgente do presente processo, não foram colhidos os vistos legais.

2 – A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

A. O processo executivo n.º 1309199801027557 e apensos correu termos no Serviço de Finanças de Alcobaça para cobrança coerciva das dívidas de 1996, 1997 e 1998 referentes a IRS (retenções na fonte) 1996 de IRC e 1998 e 1999 de IVA, em que era devedora “Versatis Cerâmica Artística Lda”, conforme consta das informações oficiais a fls. 22 dos autos.

B. Consta da mesma informação que:

1. A Citação pessoal da executada após penhora ocorreu em 17/12/2004.

2. O despacho de reversão foi proferido em 6/02/2007.

3. A citação pessoal do revertido Joaquim Manuel Silva Martins Heitor ocorreu em 18/05/2007;

C. O revertido (aqui reclamante) apresentou em 17/07/2007, junto do Chefe do Serviço de Finanças de Alcobaça requerimento a solicitar a apreciação da prescrição das dívidas a que se reporta o processo executivo referido em 1. deste probatório - cfr. fls. 20 dos autos.

D. Em 24/07/2007 o Chefe do Serviço de Finanças de Alcobaça pronunciou-se sobre o requerimento supra com o indeferimento da pretensão aduzida pelo executado - cfr. fls. 25 dos autos.

E. O reclamante tomou conhecimento da decisão supra por carta registada com aviso de recepção que assinou em 27/07/2007 - cfr. fls. 26 do autos.

F. Em 06/08/2007, o reclamante apresentou a presente reclamação - cfr. fls. 3 dos autos.

3 – A questão suscitada com o presente recurso jurisdicional consiste em saber se as dívidas relativas a IRS e IRC, respeitantes aos anos de 1996, 1997 e 1998 já prescreveram.

Na sentença recorrida respondeu-se de forma positiva, uma vez que, em suma, aplicando-se ao caso em apreço o regime previsto na LGT, por estabelecer um prazo mais curto e tendo ficado provado que o responsável subsidiário apenas foi citado no processo de execução para além do 5º ano posterior ao da liquidação das dívidas em causa (vide pontos A e B3 do probatório), a interrupção da prescrição não produzia efeitos em relação a este responsável, por força do disposto no artº 48º, n.º 3 da LGT, tendo, assim, as referidas dívidas prescrito no dia 1/1/07.

Entendimento diverso tem a recorrente Fazenda Pública já que, em suma, aplicando-se ao caso em apreço o regime consagrado no CPT, com a instauração da execução em 16/3/07 o prazo de prescrição interrompeu-se, pelo que “ao prazo já contado, tem que se adicionar mais um ano, ocorrendo, deste modo, a prescrição, em 01-01-2008”.

Por outro lado, não é aqui aplicável o disposto no artº 48º, n.º 3 da LGT, já que esta norma não estava prevista no CPT, tendo carácter inovador “o que, de acordo com o princípio geral estabelecido pelo n.º 1 do art. 12º do Código Civil, de que a lei nova só dispõe para o futuro, salvo se lhe for atribuída pelo legislador, eficácia retroactiva, significa que não será aplicável ao caso vertente”.

Vejam-se a seguir as razões.

4 - Conforme resulta da matéria de facto vertida no elenco probatório, a execução fiscal em causa diz respeito a IRS e IRC de 1996, 1997 e 1998.

Estava na altura em vigor o Código de Processo Tributário. E dispunha o seu artº 34º, n.º 1 que “a obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei”.

Mais aí se estabelecia que a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução, interrompiam a prescrição, “cessando, porém, esse efeito se o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação” (nº 3).

Por sua vez, o seu n.º 2 determinava que “o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial”.

Entretanto, no passado dia 1/1/99, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que encurtou para oito anos o prazo de prescrição, contados, nos impostos periódicos, como é o caso, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (artº 48º, n.º 1).

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

Deste preceito resulta, assim, que, a citação do responsável subsidiário, passou a ter efeitos no regime de prescrição, levando a que a interrupção ocorrida relativamente ao devedor principal não produza efeitos quanto àquele quando a sua citação, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.

Dispõe, porém, o artº 297º, n.º 1 do CC, aqui aplicável ex vi do disposto no artº 5º do Decreto-lei n.º 398/98 de 17/12, que aprovou a LGT, que “a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Tendo em linha de conta tudo o que fica agora exposto e na hipótese vertente, não há qualquer dúvida de que o regime aqui aplicável há-de ser, necessariamente, o previsto na LGT.

Na verdade, reportando-se o IRS e o IRC a 1996, 1997 e 1998 e não havendo causas interruptivas, uma vez que a execução foi instaurada em 16/3/00, já na vigência, portanto, da LGT, cujo artº 49º, n.º 1 não lhe atribuíra relevância, uma vez que e se tivesse havido “a paragem do processo” aludida no n.º 2 esta não se refere senão aos processos enumerados no n.º 1, ou seja, “a citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação”, a aplicar-se o CPT o prazo prescricional terminaria em 2007, 2008 e 2009, respectivamente, sendo certo que em 1/1/99, data da entrada em vigor da LGT, havia já decorridos os prazos de 2 e 1 anos em relação às duas primeiras das referidas dívidas, também respectivamente, faltando assim 8, 9 e 8 anos, também respectivamente, para se completar em relação a todas elas.

Pelo contrário, aplicando-se a LGT e uma vez que a executada foi citada pessoalmente em 17/12/04 (vide B1 do probatório) e esta causa interruptiva não produzia efeitos em relação ao responsável subsidiário, dado que a sua citação ocorreu em 18/5/07, já depois de decorrido 5 anos sobre a liquidação das dívidas tributárias (vide A e B3 do probatório), como resulta do disposto no predo artº 48º, n.º 3, faltariam, apenas, 8 anos para se completar o prazo prescricional.

Ou seja, em 1/1/99 faltava menos ou igual tempo para se completar a prescrição.

Consequentemente, é de atender ao novo prazo da LGT, de 8 anos, nos termos do predo artº 297º do CC, já que a lei antiga só se aplicaria se, segundo ela, faltasse menos tempo do que segundo a lei nova para se completar o prazo, com os resultados daí advenientes, ou seja, que se verifica a prescrição das dívidas liquidadas - o que ocorreu em 1/1/07 -, como se decidiu na sentença recorrida.

E o assim decidido não vai de encontro à jurisprudência fixada no acórdão desta Secção do STA de 8/6/04, in rec. n.º 1.766/03, citado pela recorrente Fazenda Pública, pois o que aí se decidiu foi tão só que o disposto no artº 48º, n.º 3 da LGT só não era aplicável aos casos em que se optasse pelo regime consagrado no CPT, já que se trata de um regime instituído ex novo que foi ditado por especiais razões de justiça material e de segurança jurídica relativamente ao devedor subsidiário e que não é expressão de qualquer sentido normativo que já existisse na ordem jurídica, estando assim afastada a possibilidade da sua invocação com efeito retroactivo, sob pretexto de que teria carácter interpretativo.

O que, como vimos, não aconteceu na hipótese vertente.

5 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 21 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Reclamação graciosa. Recurso hierárquico. Tempestividade. Meio processual adequado.*

### Sumário:

*I — O campo de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial para impugnação de actos tributários ou em matéria tributária*

*é definido pelo artigo 97.º, n.ºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT, sendo utilizável o primeiro para impugnar actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação e o segundo para os que não comportem tal apreciação.*

II — *Assim, o meio processual adequado para impugnar uma decisão de indeferimento de recurso hierárquico, interposto de decisão de reclamação graciosa que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação, é o processo de impugnação judicial.*

III — *O prazo para a impugnação judicial de indeferimento tácito de recurso hierárquico é o de 90 dias, previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT e não o do n.º 2 deste artigo, que apenas é aplicável à impugnação de actos expressos de indeferimento de reclamações graciosas.*

Processo n.º 444/07-30.

Recorrente: SOCOFUL — Sociedade de Construções & Obras, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – SOCOFUL – SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES & OBRAS, S.A., impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel o indeferimento tácito de um recurso hierárquico interposto de uma decisão de deferimento parcial de uma reclamação graciosa.

Aquele Tribunal decidiu que a impugnação é intempestiva.

Inconformada, a Impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo

Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A) Os presentes autos têm subjacente uma factualidade no âmbito da qual foi deduzida reclamação graciosa de diversos actos tributários de liquidação;

B) Do indeferimento (parcial) expresso dessa reclamação foi interposto recurso hierárquico;

C) Por sua vez, do indeferimento tácito desse recurso hierárquico foi apresentada a presente impugnação judicial;

D) Sobre a mesma recaiu a decisão a quo que, julgando procedente a caducidade do direito de impugnação e consequente intempestividade da impugnação deduzida, decidiu não dar prosseguimento ao processo;

E) A recorrente discorda em absoluto deste entendimento, já que o mesmo é, salvo o devido respeito, tributário de uma incorrecta aplicação das normas legais aplicáveis;

F) Desde logo, comece-se por dizer que não é absolutamente claro qual o entendimento acolhido na sentença recorrida acerca do meio processual para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação;

G) Com efeito, a determinada altura, na sentença (concretamente, a fls. 128), é referido que o “recurso hierárquico é facultativo, e do seu indeferimento, não cabe impugnação judicial, mas sim recurso contencioso, nos termos do artigo 76.º, n.º 2”;

H) Mas, adiante, reproduzindo excerto de aresto do TCA Sul, apresenta posição claramente divergente, no sentido de que “a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa...é feita através do processo de impugnação judicial previsto nos artigos 99.º e seguintes deste Código como resulta do preceituado no artigo 97.º, n.º 1 d) e p) e 3 do artigo 76.º do referido Código”.

I) A este propósito, contudo, não restam dúvidas de que, pese embora o disposto no n.º 2 do artigo 76.º do CPPT e a referência nele contida ao “recurso contencioso”, a impugnação judicial é o meio processual próprio para impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa, quando é objecto de apreciação a legalidade de acto de liquidação;

J) No caso em apreço, a impugnação judicial deduzida é o meio processual adequado, já que visa impugnar (imediatamente) o indeferimento tácito do recurso hierárquico e (mediatamente) diversos actos tributários de liquidação;

K) E, para além de ser o meio processual adequado, é o meio processual tempestivo, porquanto respeitou o prazo de 90 dias determinado na lei;

L) É que, repita-se, nesta mesma impugnação judicial deduzida contra o indeferimento (expresso ou tácito) do recurso hierárquico está em causa não apenas esta última decisão - que constitui, assim o seu objecto imediato - mas também os actos de liquidação reclamados - os quais constituem o seu objecto mediato;

M) Sendo certo, em harmonia com jurisprudência do STA, que nessa mesma impugnação, com esse mesmo objecto (duplo), podem ser invocados “não só os vícios do acto de liquidação como também vícios próprios da decisão da reclamação graciosa e próprios da decisão do recurso hierárquico” (Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, ob. c/f., pp. 582);

N) Para o efeito, é irrelevante o facto de o recurso hierárquico ter apenas natureza facultativa e, por isso, não suspender o prazo de impugnação judicial (directa dos actos de liquidação);

O) Na verdade, a acolher-se este entendimento sem mais, a consequência daí resultante seria necessariamente a inadmissibilidade de na impugnação judicial apresentada contra o indeferimento da reclamação graciosa se discutir a legalidade dos actos de liquidação reclamados – por a mesma ser intempestiva – já que, tendo a reclamação graciosa natureza facultativa, os actos tributários de liquidação são susceptíveis de serem imediatamente impugnados em tribunal (alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT);

P) Ora, não obstante a referida natureza (facultativa) da reclamação graciosa, é pacífico o entendimento da jurisprudência e da doutrina de que o indeferimento da reclamação graciosa pode ser judicialmente impugnado;

Q) De igual modo, é consensual na jurisprudência e na doutrina que essa mesma impugnação judicial tem por objecto o indeferimento da reclamação graciosa e ainda os actos de liquidação reclamados, sendo, portanto, meio processual próprio para discutir a legalidade destes últimos;

R) Isto apesar de o prazo de 90 dias – a contar, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte – para se impugnar directamente os actos de liquidação há muito estar ultrapassado;

S) Em suma, como defendem o STA, o TCA Sul e a doutrina, não existe qualquer diferença entre a situação da impugnação judicial da reclamação graciosa e a (impugnação judicial) do recurso hierárquico: em ambos os casos, as respectivas decisões constituem objecto imediato e os actos de liquidação objecto mediato;

T) Isto é, como resulta da tese perfilhada pelo STA (vertida, entre outros, no Ac. de 19.01.2005), “no caso de deduzir reclamação, pode impugnar judicialmente ou recorrer hierarquicamente tanto do acto tácito de indeferimento como do acto expresso respectivo. E pode finalmente impugnar judicialmente tanto o acto tácito como o expresso de indeferimento do recurso hierárquico, desde que aí esteja em causa a legalidade da liquidação. [...] Sendo que, nos termos expostos, é igualmente objecto - mediato ou imediato, pouco importa - da impugnação judicial, o acto de liquidação”;

U) Pelo que, estando em causa o indeferimento expresso ou tácito de recurso hierárquico (interposto do indeferimento de reclamação graciosa apresentada contra actos de liquidação), o prazo de impugnação judicial de tal indeferimento é de 90 dias a contar da notificação (artigo 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT) ou a contar do momento em que o recurso (hierárquico) se considera tacitamente indeferido (nos termos da alínea d) n.º 1 do artigo 102.º do CPPT);

V) Aplicando estas considerações ao caso em apreço, indubitavelmente se tem que concluir que a presente impugnação judicial foi deduzida tempestivamente, não tendo caducado o direito de impugnação da ora recorrente;

W) Consequentemente, a sentença recorrida ao julgar intempestiva a impugnação judicial deduzida e, por consequência, ao declarar e reconhecer a caducidade do direito de impugnação da impugnante ora recorrente, é ilegal, por infringir, entre outras, o disposto nos artigos 76.º, n.º 2, e 102.º, n.º 2, alínea e), do CPPT, razão pela qual se requer que aquela seja revogada, considerando-se tempestiva a impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

Termos em que,

E nos melhores de Direito, e com o sempre mui douto suprimento de V. Exas., deverá o presente recurso jurisdicional ser julgado procedente, revogando-se a decisão judicial recorrida com fundamento na tempestividade da impugnação judicial apresentada, ordenando-se a descida do processo à primeira instância para prosseguimento dos autos e prolação de decisão sobre o mérito da mesma, com as devidas consequências legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer nos seguintes termos:

1. A impugnação judicial e não o recurso contencioso (actualmente acção administrativa especial por força de remissão legal art.1910 CPTA) é o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação (art.º 97º n.º 1 als. d) e p) CPPT; artº 101º alínea j) LGT)

2.No caso de indeferimento tácito do recurso hierárquico a impugnação judicial pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar do momento em que o recurso se considera tacitamente indeferido, ou seja, após o decurso do prazo de 60 dias para proferimento de decisão (art. 57º n.ºs 1 e 5 LGT; arts. 66º n.º5 e 102º n.º 1 alínea d) CPPT) cf. Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4a edição 2003 pp. 361/363

3.No caso sub judicio, à luz do enquadramento jurídico traçado, é tempestiva a impugnação judicial, considerando:

- a) a interposição de recurso hierárquico em 11.12.2005 (probatório n.º 4)
- b) a presunção de indeferimento tácito no termo do prazo de 60 dias
- c) a apresentação da impugnação judicial em 18.04.2006

**CONCLUSÃO: O recurso merece provimento.**

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que julgue tempestiva a dedução da impugnação judicial e ordene a devolução do processo ao tribunal de 1ª instância para conhecimento das questões prejudicadas pela decisão sobre a caducidade do direito de impugnação.

As partes foram notificadas deste douto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

- Das liquidações supra referidas foi interposta pela impugnante Reclamação Graciosa, que foi deferida parcialmente.

- A ora impugnante foi notificada dessa decisão no dia 10.11.2005.

- A referida notificação advertia-a de que podia:

a) no prazo de 30 dias, interpor recurso hierárquico dirigido ao Ministro das Finanças.

b) ou, no prazo de 15 dias, podia deduzir impugnação judicial nos termos do art. 102.º, n.º 2 do CPPT – fls.282.

- A ora impugnante interpôs em 11.12.2005 recurso hierárquico, que foi tacitamente indeferido.

- Em 18.04.2006 deu entrada a presente impugnação.

3 – Os actos de liquidação praticados pela administração tributária podem ser directamente impugnados por via contenciosa [arts. 95.º, n.ºs 1, e 2, alínea a), da LGT, 97.º, n.º alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, 62.º, n.º 1, alínea a), do ETAF de 1984 e 49.º, n.º 1, alínea a), subalínea i) do ETAF de 2002].

O contribuinte, porém, pode optar pela impugnação administrativa, através de reclamação graciosa (arts. 68.º e 70.º do CPPT).

Embora a reclamação graciosa seja facultativa, a sua decisão é impugnável contenciosamente, como decorre do preceituado nos arts. 102.º, n.º 2, e 106.º do CPPT e 62.º, n.º 1, alínea d), 62.º, n.º 1, alínea d), do ETAF de 1984, 49.º, n.º 1, alínea a), subalínea i) do ETAF de 2002.

Por outro lado, nos termos do art. 76.º do CPPT, do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico, além de impugnação judicial imediata.

Apesar de este recurso hierárquico ser também facultativo, a sua decisão é também impugnável contenciosamente, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto, como resulta do preceituado no art. 76.º do CPPT e no art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT.

Assim, são inaplicáveis em relação à impugnação de actos de liquidação as regras gerais sobre a impugnação de actos administrativos que resultam do CPA e da sua conjugação com as regras de impugnação contenciosa de actos administrativos que vigoravam durante a vigência da LPTA, que nem é aplicável ao presente processo, por ter sido instaurado após 1-1-2004 [arts. 5.º, n.º 1, e 6.º, alínea e), e 7.º da Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, na redacção da Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro].

4 – Como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo, apesar da referência feita no n.º 2 do art. 76.º do CPPT ao recurso contencioso, como meio de impugnação contenciosa da decisão proferida em recurso hierárquico interposto de decisão de indeferimento de reclamação graciosa, o meio processual adequado para tal impugnação será o recurso contencioso (actualmente a acção administrativa especial, por força do disposto no art. 191.º do CPTA) ou a impugnação judicial, conforme a decisão impugnada comporte ou não a apreciação da legalidade de acto de liquidação, pois é em função desse conteúdo que o art. 97.º, n.ºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT delimita os campos de aplicação daqueles meios processuais judiciais tributários e não é perceptível qualquer razão para não ser aplicado esse critério de repartição dos campos de aplicação destes meios processuais à impugnação da decisão de recurso hierárquico.

Nos casos de indeferimento tácito de recurso hierárquico considera-se indeferido o recurso (art. 175.º, n.º 3, do CPA), pelo que, quando a decisão da reclamação graciosa impugnada conheceu da legalidade de acto de liquidação (no caso, deferindo parcialmente a pretensão formulada), aquele indeferimento tácito considera-se também ter por objecto a legalidade do acto de liquidação cuja legalidade foi apreciada na decisão da reclamação.

Assim, o meio processual adequado para impugnação do referido indeferimento tácito é a impugnação judicial.

5 – O art. 102.º do CPPT estabelece o regime geral dos prazos de impugnação judicial nos seguintes termos:

**Artigo 102.º****Impugnação judicial. Prazo de apresentação**

1 – A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;

b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;

c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;

d) Formação da presunção de indeferimento tácito;

e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;

f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

2 – Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.

3 – Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.

4 – O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.

Não se prevê qualquer prazo especial para a impugnação judicial de decisão expressa proferida em recurso hierárquico, pelo que o prazo adequado será o prazo geral de 90 dias, previsto na alínea e) do n.º 1 deste art. 102.º

Designadamente, não é aplicável o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 deste art. 102.º, pois ele reporta-se apenas à impugnação de decisões de indeferimento de reclamações graciosas, como resulta do seu texto.

Na verdade, ao dizer que «em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação» este n.º 2 reporta-se à notificação do acto de indeferimento da reclamação graciosa.

Por outro lado, nos casos de indeferimento tácito, quer de reclamação graciosa quer de recurso hierárquico, não há sequer notificação do indeferimento presumido, pois, obviamente, não há sequer acto que possa ser notificado.

Por isso, o referido prazo de 15 dias nem mesmo ao indeferimento tácito de reclamação graciosa é aplicável.

A norma que fixa o prazo de impugnação de indeferimentos tácitos é a alínea d) do n.º 1 do referido art. 102.º, que estabelece que a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir da formação da presunção de indeferimento tácito.

6 – Conclui-se, assim, que a impugnação judicial podia ser apresentada no prazo de 90 dias a contar da formação de presunção de indeferimento tácito do recurso hierárquico.

Da matéria de facto fixada na decisão recorrida resulta que o recurso hierárquico foi interposto em 11-12-2005.

A formação da presunção de indeferimento tácito do recurso hierárquico ocorre com o termo do prazo para a decisão, como decorre do preceituado nos arts. 109.º, n.º 1, e 175.º, n.º 3, do CPA, e 57.º, n.º 5, da LGT.

Assim, no caso do recurso hierárquico no procedimento tributário, sendo o prazo para decisão de 60 dias (art. 66.º, n.º 5, do CPPT), é com o seu termo que se considera formado o indeferimento tácito.

Por isso, tendo o recurso hierárquico sido interposto em 11-12-2005, a formação da presunção de indeferimento tácito ocorreu em 10-2-2006, dia subsequente ao termo do prazo para decisão.

É a partir desta data que se conta o prazo de impugnação judicial, de 90 dias, previsto na alínea d) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT, que, assim, terminou em 11-5-2006.

A impugnação foi apresentada em 18-4-2006 e, por isso, não ocorre intempestividade.

Termos em que acordam em

– conceder provimento ao recurso jurisdicional;

– revogar a decisão recorrida;

– ordenar que o processo baixe à 1.ª instância a fim de ser proferida decisão que não seja no sentido da intempestividade da impugnação judicial.

Sem custas, por a Fazenda Pública não ter dado causa ou expressamente aderido à decisão recorrida e não a ter acompanhado [art. 2.º, n.º 1, alínea g), do CCJ].

Lisboa, 21 de Novembro de 2007. — Jorge de Sousa (relator) — Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 21 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Garantia. Prestação indevida. Indemnização. Fundamento superveniente. Impugnação judicial.*

### Sumário:

*I — A indemnização devida pela prestação indevida de garantia, fundada em erro imputável aos serviços, não pode ser requerida no processo de impugnação judicial, se este se encontra extinto pelo julgamento.*

*II — Sendo a garantia prestada já no decurso do processo de impugnação judicial, deve aí ser requerida a respectiva indemnização, enquanto subsistir a instância.*



III — *O reconhecimento, na sentença da impugnação judicial, de que ocorreu erro imputável aos serviços, não constitui fundamento superveniente, de modo a permitir ao interessado requerer a indemnização no prazo de 30 dias após o trânsito em julgado daquela sentença.*

Processo n.º 633/07-30.

Recorrente: Modelo Continente Hipermercados, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz (relator por vencimento).

1.1. **MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A.**, com sede na Senhora da Hora, Matosinhos, recorre do despacho de 29 de Janeiro de 2007 do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que indeferiu o seu pedido de «indemnização por garantia indevidamente prestada».

Formula as seguintes conclusões:

«a)

O objecto do presente recurso prende-se com a correcta interpretação dos artigos 53º da LGT e 171º do CPPT, mais concretamente com a *oportunidade/tempestividade* do pedido de indemnização em caso de garantia indevida;

b)

O artigo 53º da LGT vem consagrar, no âmbito do contencioso tributário, o instituto jurídico da ressarcibilidade ao contribuinte dos prejuízos emergentes da prestação de garantia bancária;

c)

O citado preceito consagra, no seu n.º 1, o direito à indemnização caso o processo se tenha mantido sem decisão por um determinado período de tempo (actualmente, 3 anos), e no seu n.º 2, o direito à indemnização quando o erro for imputável aos serviços;

d)

O pedido de indemnização deverá ser formulado no processo onde se discute a legalidade da dívida exequenda, podendo, contudo, ser deduzido autonomamente quando o fundamento for superveniente;

e)

Nestes casos (facto superveniente), o Contribuinte dispõe de um prazo de 30 dias para efectuar o pedido de indemnização;

f)

No presente caso, sem prejuízo do direito à indemnização pelo decurso do prazo de 3 anos sem que tenha sido proferida qualquer decisão (n.º 1 do artigo 53º), o FUNDAMENTO invocado pela recorrente para o pedido de indemnização cingiu-se ao n. 2 do artigo 53º, ou seja, ao ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS;

g)

Tal fundamento constitui um *facto superveniente* para efeito do disposto no artigo 171º do CPPC;

h)

O direito à indemnização consagrada no n. 2 do artigo 53º da LGT brota somente com o reconhecimento do *erro imputável aos serviços*, tendo esse ocorrido apenas com o trânsito em julgado da sentença que julgou a impugnação judicial totalmente procedente;

i)

Ou seja, o FUNDAMENTO SUPERVENIENTE para o pedido de indemnização formulado pela recorrente é o RECONHECIMENTO DO ERRO IMPUTÁVEL AOS SERVIÇOS e não a prestação de garantia como considerou o Tribunal Recorrido;

j)

Reconhecimento esse que ocorreu com o trânsito em julgado da sentença (2004.10.11);

k)

Tendo o pedido formulado pela Recorrente - com o fundamento em *erro imputável aos serviços* - dado entrada no trigésimo dia posterior ao facto superveniente (30 dias após o trânsito em julgado da sentença que reconhece o erro imputável aos serviços), é então de concluir que o mesmo é assim *tempestivo*;

l)

A interpretação do Tribunal Recorrido de que o facto superveniente é a prestação da garantia, motivo pelo qual considerou o pedido formulado pela Recorrida intempestivo, viola o disposto no artigo 53º da LGT e 171º do CPPT;

m)

A legitimidade para que o Juiz possa decidir a questão do direito à indemnização pelos prejuízos decorrentes da garantia indevidamente prestada, após ter proferido decisão no processo de impugnação, provém quer dos citados preceitos 53º de LGT e 171º, n.º 2 do CPPT quer do princípio da economia processual;

n)

Só permitindo que o Juiz que analisou e decidiu a questão da legalidade da liquidação possa decidir a questão do direito à indemnização - que apenas requer uma análise objectiva - é que se assegura a eficácia do direito à ressarcibilidade dos prejuízos decorrentes da garantia indevidamente prestada e do princípio da economia processual;

o)

Sem prejuízo do acima referido, a verdade é que o direito à indemnização pela garantia prestada é ainda devido por força do disposto no artigo 100º da LGT;

p)

Nos termos desse preceito, a administração fiscal está obrigada a imediata reconstituição da legalidade do acto, compreendendo esta a indemnização dos prejuízos sofridos com a prática do acto de liquidação ilegal, nomeadamente, com o pagamento dos custos suportados com a garantia indevidamente prestada;

q)

Face ao exposto, é assim de concluir que a decisão ora recorrida padece de ilegalidade por violação do disposto nos artigos 53º e 100º da LGT e 171º do CPPT, devendo, em consequência, ser substituída por outra que esteja em conformidade com as citadas disposições.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois não existe o facto superveniente invocado pela recorrente: «sendo o “facto”, nos termos do próprio recorrente, o “erro imputável aos serviços”, esse facto ocorreu na liquidação impugnada, isto é, antes da dedução da impugnação judicial».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem estabelecida a seguinte facticidade:

«I.

Em 2000.08.18, deu entrada no Serviço de Finanças de Matosinhos 1 a douda P. I. que integra fls. 2 a 23 dos autos e que aqui dou por integralmente reproduzida para todos os legais efeitos e onde era pedido, além do mais, fosse decretada a anulação da liquidação adicional de I. R. C. do exercício de 1995, no montante global de 213.252.350\$00 (€ 1.063.698,24);

II.

Em 2004.09.23, foi proferida douda sentença a julgar a impugnação procedente;

III.

Entretanto, no Serviço de Finanças de Matosinhos 1 tinha sido instaurada a execução fiscal n.º 1821-2000/101570.2 para cobrança coerciva da dívida impugnada nos presentes autos;

## IV.

Com vista à suspensão da execução fiscal a que alude o n.º anterior foi apresentada no mesmo Serviço de Finanças, em 2001.03.22, a apólice n.º 800.894/06, “*destinada a garantir as responsabilidades que à MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, SA, vierem a competir nas obrigações assumidas em consequência da suspensão do Processo de Execução Fiscal n.º 1821200001015702*”;

## V.

Em 2001.09.25, a Impugnante despendeu, para pagamento do prémio do seguro-caução supra aludido, a quantia de € 1.306,43;

## VI.

Em 2001.12.31, a Impugnante despendeu, para pagamento do prémio do seguro-caução supra aludido, a quantia de € 1.306,43;

## VII.

Em 2002.03.27, a Impugnante despendeu, para pagamento do prémio do seguro-caução supra aludido, a quantia de € 1.311,57;

## VIII.

Em 2002.12.27, a Impugnante despendeu, para pagamento do prémio do seguro-caução supra aludido, a quantia de € 1.306,42;

## IX.

Em 2003.05.02, a Impugnante despendeu, para pagamento do prémio do seguro-caução supra aludido, a quantia de € 1.311,60;

## X.

Em 2003.06.18, a Impugnante despendeu, para pagamento do prémio do seguro-caução supra aludido, a quantia de € 1.306,42;

## XI.

Em 2003.09.18, a Impugnante despendeu, para pagamento do prémio do seguro-caução supra aludido, a quantia de € 1.306,42;

## XII.

O pedido de indemnização por garantia deu entrada no TAF do Porto em 2004.11.10.

3.1. A agora decorrente impugnou judicialmente o acto de liquidação de IRC relativo ao exercício do ano de 1995, vendo acolhida a sua pretensão anulatória, mediante sentença de 23 de Setembro de 2004.

Já depois do trânsito em julgado dessa sentença veio, na impugnação, em 10 de Novembro de 2004, «requerer indemnização por garantia indevidamente prestada» em 22 de Março de 2001.

Tal pretensão foi indeferida por intempestividade da sua formulação.

É contra essa decisão que se insurge, defendendo, no presente recurso, e no essencial, que o fundamento do direito que pretende fazer valer – o reconhecimento, pela sentença proferida no processo de impugnação judicial, de erro imputável aos serviços – é superveniente, pelo que dispunha do prazo de 30 dias para requerer a indemnização e que, assim sendo, é tempestivo o seu requerimento.

3.2. A decisão a aqui proferir apela à consideração de duas normas legais – os artigos 53º da Lei Geral Tributária (LGT) e 161º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Dispõe a primeira que

«1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente».

Na segunda estabelece-se que

«1. A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

2. A indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou, em caso de o seu fundamento ser superveniente, no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».

3.3. Perante estas normas, é seguro que a indemnização em causa deve, num caso como o presente, em que a recorrente impugnou judicialmente a liquidação que deu origem à dívida exequenda, aí imputando aos serviços erro que lhes atribuiu, ser requerida no processo de impugnação judicial.

Se a garantia já tivesse sido prestada aquando da dedução da impugnação, o pedido poderia ter sido formulado na petição inicial, ou aquando da sua apresentação; mas, como a garantia só mais tarde veio a ser prestada, havia que pedir a indemnização mediante requerimento avulso, a juntar à impugnação, para nela ser apreciado e decidido.

Só havendo um facto superveniente que sirva de fundamento à indemnização o n.º 2 do artigo 171º do CPPT permite que o pedido se faça fora do processo de reclamação, impugnação ou recurso, atendendo a que estes procedimentos e processos já não estão pendentes e que, consequentemente, não é mais possível formulá-lo neles.

O que não é admitido é que se faça o pedido na impugnação judicial quando ela já não está a correr, por ter atingido o seu termo com o trânsito em julgado da respectiva decisão. Neste caso, o pedido terá de ser formulado autonomamente, de acordo com o n.º 3 do artigo 53º da LGT citado.

Ou seja, no caso, e mesmo admitindo a existência, afirmada pela recorrente, de «fundamento superveniente», não podia a indemnização ser requerida na impugnação judicial, cuja instância estava extinta pelo julgamento.

3.4. O «fundamento superveniente» não poderia ser, no caso, a prestação de garantia, posto que esta foi dada em 22 de Março de 2001, quando a impugnação ainda estava pendente – a sentença foi proferida em 23 de Setembro de 2004.

Se fosse, a recorrente não estava em tempo, em 10 de Novembro de 2004, para requerer a indemnização, pois só dispunha de 30 dias para o fazer – cfr. o artigo 171º n.º 2 do CPPT.

Por isso a recorrente invoca como «fundamento superveniente» o reconhecimento judicial do «erro imputável aos serviços» a que se refere o artigo n.º 2 do artigo 53º da LGT. Argumentando, na conclusão h) das conclusões do recurso, que o seu direito à indemnização «brota somente com o reconhecimento do *erro imputável aos serviços*, tendo esse ocorrido apenas com o trânsito em julgado da sentença que julgou a impugnação judicial totalmente procedente».

Mas não é assim: o fundamento do direito à indemnização reside no facto complexo integrado pelo prejuízo resultante da prestação de garantia e pela ilegal actuação da Administração, devida a erro seu, ao liquidar indevidamente, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela sua actuação, não teria sido necessário prestar.

Não é, pois, o reconhecimento do erro imputável aos serviços, seja judicial, seja administrativo, a fundar o direito à indemnização. É o erro em si.

Erro que a recorrente conhecia, seguramente, quando deduziu a impugnação judicial, em que o imputou à Administração Tributária. Estava, portanto, em condições de, no decurso do processo de impugnação judicial, e logo que prestou garantia, fazer valer o seu direito à indemnização, fundando-o em factos já então ocorridos e seus conhecidos – e não apenas supervenientemente.

3.5. Nas conclusões o) e p) das suas alegações a recorrente invoca o disposto no artigo 100º da LGT, defendendo que a Administração está obrigada, por força do resultado do processo de impugnação, a pagar «os custos suportados com a garantia indevidamente prestada».

Trata-se de questão que a recorrente pode colocar à própria Administração, ou aos tribunais, em eventual execução da sentença, que não neste processo de impugnação judicial, pelas razões que atrás se alinharam.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a decisão impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 50% (cinquenta por cento) de procuradoria.

Lisboa, 21 de Novembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — *António Calhau* — *Lúcio Barbosa* (vencido, de acordo com o voto anexo).

#### Voto de vencido

Votei vencido a decisão que fez vencimento.

Alinho de seguida as razões da minha discordância.

A questão a resolver prende-se desde logo com a correcta interpretação dos artigos 53º da LGT e 171º do CPPT?

Pois bem.

Da leitura deste último normativo, pode concluir-se, face ao probatório, que a impugnante não podia apresentar o requerimento de indemnização na data da instauração do processo de impugnação, por isso que não tinha ainda prestado garantia.

Porém, já o sabemos, através da leitura desse mesmo probatório, que a impugnante, ainda no decurso do processo de impugnação, teve que prestar caução, para poder suspender a execução que entretanto lhe fora instaurada.

Ora, a prestação da caução é, na minha óptica, o facto superveniente a que alude o n. 2 do citado art. 171º do CPPT, sendo que o prazo de 30 dias para apresentar o requerimento de indemnização se deve contar após a prestação da dita caução. E no processo de impugnação que estava a decorrer.

Esta parece-nos ser a melhor hermenêutica do preceito em causa, face à matéria de facto provada.

Não tem assim razão, a meu ver, a impugnante quando diz que o *fundamento superveniente* para o pedido de indemnização por si formulado é o *reconhecimento do erro imputável aos serviços*. Ou seja: o *trânsito em julgado* da sentença proferida.

Isto não é patentemente assim, como se vê da primeira parte do citado n. 2 do art. 171º do CPPT.

Pois se o legislador diz que a indemnização deve ser solicitada na impugnação (onde está as mais das vezes em causa um erro imputável aos serviços), que sentido faz desconsiderar a impugnação se a garantia é prestada já na decorrência da impugnação?

É assim intempestivo o pedido formulado no processo de impugnação.

Mas será que a impugnante está impedido de ser ressarcido do prejuízo sofrido com a prestação de garantia bancária indevidamente prestada, como é manifestamente o caso?

Ou será que a lei consagra um meio alternativo que permita à impugnante ressarcir aquele prejuízo?

Pensamos que a lei consagra realmente esse meio alternativo.

Isto em função do disposto no art. 100º da LGT.

Que dispõe:

“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial da reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

Ora, entre o mais, a reconstituição da situação hipotética actual justifica a obrigação da restituição do imposto que houver sido pago, do pagamento dos juros indemnizatórios previstos no art. 43º e da indemnização resultante da prestação de garantia bancária ou equivalente a que alude o art. 53º da LGT <sup>(1)</sup>.

Ou seja, afigura-se-nos inequívoco concluir que o legislador pretende “reconstituir a situação que actualmente existiria se o acto ilegal não tivesse sido praticado”.

Da anulação do acto de liquidação resulta o dever para a administração de reconstituir a situação anterior à prática do acto ilegal, mais o pagamento de juros indemnizatórios e juros de mora. E ainda *indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação da garantia bancária*.

E tal restituição decorre assim directamente da lei sem necessidade de uma decisão declarativa.

E já vimos (art. 53º, 3, da LGT), que a indemnização pode ser requerida autonomamente.

Atenta a prevalência da LGT sobre o CPPT, é manifesto que o pedido pode ser formulado autonomamente.

Através do respectivo processo de execução do julgado (art. 146º, 1, do CPPT), que não inserido, naquele momento (como foi), no próprio processo de impugnação judicial.

Processo que tem hoje expressão legal nos artºs 173º e ss. do CPTA.

Assim, o requerimento de fls. 246 e 247 deveria ser desentranhado dos autos e autuado, por apenso, como petição de execução do julgado, seguindo-se depois os respectivos termos processuais.

Concederia pois provimento ao recurso e revogaria a decisão recorrida, ordenando que o requerimento de fls. 246 e 247 fosse desentranhado dos autos e autuado como petição de execução de julgado (artºs. 146, 1, do CPPT, e 173º e ss. do CPTA), seguindo-se os ulteriores termos processuais.

É este o sentido do meu voto.

Lúcio Barbosa.

<sup>(1)</sup> Lei Geral Tributária, de Diogo Leite de Campos e Outros, 3ª Edição, 2003, pág. 520.

**Acórdão de 21 de Novembro de 2007.****Assunto:**

*IRC. Região Autónoma dos Açores. Artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional (DLR) n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro. Redução da Taxa Nacional do Imposto.*

**Sumário:**

*O IRC devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores não beneficia da redução de 30 %, previsto no artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, alínea a) do DLR n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro, se a empresa em causa tem apenas sede nominal nos Açores, aí não exercendo qualquer actividade, e não tendo, nessa Região Autónoma, qualquer volume de negócios.*

Processo n.º: 644/07-30.

Recorrente: RENIT — Construção e Obras Públicas, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge Lino (por vencimento).

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

1. **RENIT — Construção e Obras Públicas, SA**, com sede na Rua Machado Santos, 96 – 2º andar, Salas H e I, Ponta Delgada, impugnou judicialmente, junto do TAF de Ponta Delgada, a liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 2000.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A ora Recorrente tinha a sua sede na RAA no exercício de 2000;

B. Não colhe o argumento utilizado na douta sentença decorrida segundo o qual a aceitação desta solução interpretativa sustentada pela Recorrente abriria a porta “à fraude e evasão fiscal”;

C. A Administração Tributária tem à sua disposição os meios destinados a reagir contra condutas dos contribuintes que levem à obtenção de vantagens não justificadas, posto que verificados os requisitos formais e materiais de que depende essa reacção;

D. A reacção da Administração Tributária referida na alínea precedente não assenta numa interpretação que afaste os efeitos jurídico-tributários que esta entende injustificados, mas antes através da arguição da ineficácia dos actos que os determinam de acordo com procedimento especial especificamente previsto no CPPT;

E. Ao contrário do que se afirma na douta sentença recorrida, o fim do regime fiscal da RAA, plasmado no DLR, não é “dar uma compensação a quem suporta «os custos incontornáveis da insularidade” mas sim atingir objectivos de melhoria de condições de vida e promoção da competitividade e criação de emprego na RAA através, *inter alia*, da redução das taxas de imposto aplicáveis em IRS e IRC (cf. Preâmbulo do DLR);

F. Caso o legislador pretendesse condicionar os benefícios previstos no DLR ao efectivo exercício de actividade na RAA teria de o ter feito de forma expressa, igualmente ao abrigo do princípio da legalidade;

G. A verdade é que o legislador não condicionou o benefício ao exercício efectivo de actividade na RAA por parte das empresas com sede nesta Região Autónoma. Fê-lo de forma consciente e inequívoca, posto que quando entendeu fazer depender o benefício da redução de taxa de quaisquer condições as indicou expressamente. E nem de outra maneira poderia ser, face às exigências reclamadas pelo princípio da legalidade. Reitera-se, assim, que o legislador considerou que a mera localização da sede ou direcção efectiva, nos termos da alínea a) do número 2 do artigo 5º do DLR, era susceptível de conferir o acesso ao benefício de redução de taxa por, em seu entender, tal localização se integrar por si só no objectivo de aumentar a competitividade e criação de emprego na RAA;

H. A interpretação do artigo 5º do DLR tal como preconizado pela douta sentença recorrida assenta na “conjugação” do artigo 5º, número 2, alínea b) com o Preâmbulo do DLR. Ora, como atrás se referiu, a Lei de Finanças das Regiões Autónomas não tem Preâmbulo. Não é, pois, possível o recurso a este elemento auxiliar de interpretação nesta disposição legal em concreto;

I. Assim sendo é receita da RAA o IRC devido por pessoas colectivas que tenham a sua sede no território da RAA, independentemente do local onde exerçam efectivamente a respectiva actividade;

J. Apenas para as situações previstas na alínea b) do número 1 do artigo 13º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas foi estabelecido o critério da proporção do volume total de negócios do exercício para efeitos da respectiva alocação entre circunscrições.

K. Não é possível interpretar o artigo 13.º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas no sentido de que apenas é receita da RAA o IRC devido por pessoas colectivas com sede nesta Região Autónoma somente no que toca à actividade aí desenvolvida. uma vez que o número 2 da referida disposição legal (repartição de receitas em função da proporção do volume de receitas por circunscrição) apenas se refere à alínea b) do número 1 da mesma;

L. Na medida em que o Decreto Legislativo Regional tem por objectivo a adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais e tem os limites (positivos e negativos) previstos na Lei de Finanças das Regiões Autónomas. a interpretação sustentada na douta sentença do Tribunal *a quo* pressupõe a contradição entre o Decreto Legislativo Regional e a Lei de Finanças das Regiões Autónomas, visto que, a mencionada “conjugação” do artigo 5º, número 2, alínea a) com o Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional teria como consequência, em matéria de afectação de receitas fiscais, a derrogação do artigo 13º, número 1, alínea a) da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, em violação do disposto na Constituição da República, na medida em que uma interpretação do DLR que não se conforme com o directamente preceituado na Lei de Finanças das Regiões Autónomas, designadamente em matéria de afectação de receitas fiscais enferma de inconstitucionalidade por violação do disposto no artigo 112º número 4 da Constituição da República Portuguesa;

M. E seria assim porque a desqualificação do direito ao benefício de redução da taxa deveria conduzir à perda da receita de IRC por parte da Região Autónoma dos Açores (cf. artigo 13º da Lei das Finanças das Regiões Autónomas) por esta não poder aplicar, no entender da ora Recorrente, uma taxa de IRC diferente da resultante da aplicação do artigo 5º do Decreto Legislativo Regional (salvo se vigorarem na RAA duas taxas de IRC diferentes para sociedades com sede naquela Região Autónoma, o que não se vislumbra);

N. A interpretação sustentada na douta sentença do Tribunal *a quo* conduziria, no limite, à irrelevância do disposto na alínea a) do número 1, do artigo 5º do Decreto Legislativo Regional e, consequentemente, deve ser afastada por não ser certamente esse o objectivo do legislador;

O. Deve assim entender-se como oportunamente sustentado pela ora Recorrente que o legislador soube exprimir de forma correcta o seu pensamento e que não há qualquer inutilidade ou redundância na forma como o artigo 5º do Decreto Legislativo Regional foi redigido; e

P. *Last but not the least*, cabe ao aplicador da lei a sua interpretação. Essa tarefa não abrange em nenhuma circunstância a exclusão dos efeitos com os quais não concorda, mas que resultam da lei.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1) Através da Ordem de Serviço Interna n. 2.726, iniciada a 12 de Janeiro de 2004, foi levado a cabo um procedimento interno de inspecção à impugnante “Renit - Construção e Obras Públicas, S.A.”, relativamente à declaração modelo 22 de IRC que ela apresentara no exercício de 2000, conforme o documento de fls. 28 dos autos.

2) E por carta com registo de 16 de Março de 2004 foi então a impugnante notificada das correcções que os Serviços pretendiam introduzir (documentos de fls. 22 a 23, 24 a 26 e 27 a 30 dos autos, cujos teores aqui dou por integralmente reproduzidos).

3) Antes, a 9 de Fevereiro de 2004, viera a impugnante a exercer o seu direito de audição prévia, nos termos do documento de fls. 36 a 42 dos autos, aqui igualmente dado por reproduzido.

4) Mas a 22 de Julho de 2004 foi efectuada a liquidação adicional de IRC e juros n. 20042310041568 e, em 8 de Novembro de 2004, a compensação n. 2004 00012426406, num valor a pagar até ao dia 15 de Dezembro de 2004, de 640.381,69 (seiscentos e quarenta mil, trezentos e oitenta e um euros e sessenta e nove cêntimos).

5) Tudo notificado ao contribuinte em 26 de Novembro de 2004.

6) O pagamento foi entretanto efectuado a 15 de Dezembro de 2004.

7) A presente impugnação judicial foi deduzida em 14 de Março seguinte, conforme o carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos.

8) No Relatório da Inspeção Tributária aduz-se, a fls. 28 dos autos, além do mais, o seguinte: “Na sequência da Ordem de Serviço interna n. 2726, iniciada em 12/01/2004, foram analisados os elementos da empresa “Renit - Construção e Obras Públicas, S.A.”, com vista a apurar qual o volume de negócios imputável à Sede e o imputável a outras sucursais, procedendo-se à análise interna da Declaração modelo 22 de IRC, Declarações Periódicas de IVA e Dossier Fiscal referente ao exercício de 2000”. E “constata-se que a Empresa, objecto da análise interna, embora possuindo a sua sede nos Açores, não exerceu efectivamente qualquer actividade nesta Região, não suportando, portanto, os incontornáveis custos da insularidade”.

9) E a fls. 28 e 29 dos autos: “Na declaração modelo 22 referente ao exercício em apreciação, existe o Anexo A, que constitui elemento fundamental para quantificar os valores imputáveis à Sede “Regiões Autónomas” e a outras Sucursais, e bem assim ao apuramento da Derrama. Confrontando os valores do Modelo 22 e Dossier Fiscal, com os valores declarados pelo Sujeito Passivo nas declarações periódicas de IVA, conclui-se que todo o volume global de negócios ocorreu no Continente”.

10) E a fls. 30 dos autos: “Pela análise do Direito de Audição e elementos constantes nos serviços, concluiu-se que de facto o Sujeito Passivo tem a sua sede na Região Autónoma dos Açores, mais propriamente na Rua Machado dos Santos, n. 96-2º-Esq., salas H e I, desde 28 de Dezembro 1999. Não obstante deste facto, toda a sua documentação fiscal e contabilidade não se encontra no espaço físico da sede, mas sim numa filial que a empresa detém no Continente”.

11) Também a fls. 30: “No que diz respeito às Vendas e Prestações de Serviços geradas na Região Autónoma dos Açores, tal como o Sujeito Passivo indica, nunca se vieram a verificar”.

3. A questão a decidir é esta:

Pode um contribuinte, com sede nos Açores, mas sem qualquer actividade aí, beneficiar da redução da taxa do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, prevista no art. 5º do Decreto Legislativo Regional n. 2/99/A, de 20/1?

O Mm. Juiz *a quo* defende que não, por entender ser necessário que a actividade desenvolvida e objecto da tributação tenha alguma relação com o território da região. E porque o impugnante não exercia qualquer actividade na região – e o probatório espelha-o claramente – por isso que julgou a impugnação improcedente.

E também este o entendimento do EPGA, junto deste Supremo Tribunal, que elaborou um extenso e lúcido parecer, que pela sua pertinência, se transcreve:

“1. A norma constante do art. 5º n. 2 alínea a) do Decreto Legislativo Regional n. 2/99/A, 20 Janeiro (DLR) deve ser objecto de interpretação restritiva, no sentido de que apenas beneficia da redução de 30% da taxa nacional de IRC o lucro tributável das sociedades comerciais resultantes da actividade exercida nos Açores

“Esta interpretação:

“a) Está consentânea com o espírito do legislador expresso no preâmbulo do diploma, onde se salienta que a atenuação da carga fiscal sobre as pessoas colectivas visa garantir «a competitividade e criação e emprego das empresas com actividade no arquipélago, que suportam os custos da insularidade»

“b) Observa o princípio constitucional da igualdade no tratamento entre empresas que exercem a sua actividade no território do continente, o qual seria flagrantemente violado, sem justificação material bastante, se fosse adoptada a interpretação sustentada pela recorrente (art. 13º CRP);

“c) Previne a fraude e evasão fiscal eventualmente resultante de uma deslocalização das sedes ou estabelecimentos estáveis das sociedades, sem qualquer conexão espacial com o exercício efectivo das suas actividades;

“d) É compatível com a norma constante do art. 13º n.º 1 alínea a) Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei n. 13/98, 24 Fevereiro) que deve ser objecto de idêntica interpretação restritiva;

“e) É confirmada pela interpretação resultante da conjugação das normas constantes do art. 5º n. 2 alínea b) e 3 do citado DLR, no sentido de que a aplicação da regra proporcional na alocação de receitas pressupõe o exercício efectivo de actividade no território dos Açores e em outras partes do território nacional”.

Quid juris?

Vejamos a lei:

Dispõe o art. 13º da Lei de Finanças das Regiões Autónomas (Lei n. 13/98, de 24/2):

“1. Constitui receita de cada região autónoma o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas:

“a) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável numa única Região ...”.

Por sua vez, estatui o artigo 5º do Decreto Legislativo Regional (DLR) n. 2/99/A, de 20/1:

“1. Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 30%.

“2. A diminuição na taxa nacional aplica-se ao IRC:

“a) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores.

“b) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição.

“c) ...

“3. O imposto devido nos termos da alínea b) do n. 2 é determinado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas nos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício.



“4. ...”

Da análise estrita dos textos legais, poderia concluir-se desde logo que a impugnante preenchia os requisitos para beneficiar da dita redução de 30% sobre o IRC, pois que tem sede nos Açores.

Isto numa interpretação literal desses textos.

Mas a isso pode obter-se com a *mens legislatoris*, revelada no preâmbulo do referido DLR.

Aí se escreveu:

“Atenuar a carga fiscal sobre as pessoas singulares e colectivas é uma exigência para garantir a melhoria das condições de vida dos que residem nos Açores e a competitividade e criação de emprego das empresas com actividade no arquipélago, que suportam os custos incontornáveis da insularidade”.

E adiante:

“Os impactes orçamentais do desagravamento fiscal devem, assim, ser vistos como uma valorização da iniciativa privada ...”.

E dito isto, podemos então dizer que a deslocalização da sede da impugnante para os Açores, não contribui para a competitividade e criação de emprego, pois, como resulta do probatório, a impugnante limita-se a ter a sua sede nos Açores, não tendo aí qualquer actividade, nem sequer se provando que deu emprego a pessoas naturais ou residentes nos Açores.

E daí se poderá concluir que o intérprete poderá – e deverá – inclinar-se para uma interpretação restritiva, na linha sugerida pelo EPGA.

E com razão.

Uma interpretação avisada daqueles textos permite concluir que é essa a melhor interpretação.

Para isto há que trazer à colação o disposto no art. 4º do citado Decreto Legislativo Regional, que se reporta ao IRS.

Dispõe este normativo:

“1. Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 15%.

“2. A diminuição na taxa nacional aplica-se ao IRS:

“a) Devido por pessoas singulares consideradas fiscalmente residentes nos Açores, independentemente do local em que exerçam a respectiva actividade.

“...”

Do cotejo dos, artºs 4º e 5º é possível retirar a seguinte ilação jurídica: enquanto no tocante ao IRS o que é relevante é o domicílio fiscal do contribuinte (citado art. 4º, 2, a) do DLR n. 2/99/A), no caso das pessoas colectivas, relevante é isso sim o montante dos negócios realizados nos Açores e na proporção entre este volume e o volume anual dos negócios da empresa (art. 5º, nºs 2, alínea a) e n. 3).

O que bem se compreende.

Como é sabido, o IRS está desenhado sobre o princípio da universalidade ou do rendimento mundial, sendo sujeitos passivos, entre outras, as pessoas singulares residentes no território nacional que aí são tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional – cfr. os artigos 13.º, n.º 1, e 1.º, n.º 2, do CIRS.

E é este princípio que está subjacente àquele artigo 4.º do Decreto Legislativo Regional, pelo que não estranha que “a diminuição na taxa nacional [se aplique] ao IRS devido por pessoas singulares consideradas fiscalmente residentes nos Açores, independentemente do local em que exerçam a respectiva actividade” – n.º 2, alínea a).

Já os não residentes são tributados de acordo com o princípio da territorialidade, isto é, são tributados, apenas, pelos rendimentos auferidos no território nacional.

Esta dicotomia encontra-se, também, prevista no IRC. Com efeito, nos termos do artigo 4.º do CIRC, “relativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território” – n.º 1 – (princípio do rendimento mundial), enquanto que – n.º 2 – “as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos” (princípio da territorialidade).

E, na adaptação do sistema fiscal nacional à Região Autónoma dos Açores, operada pelo citado Decreto Legislativo Regional que, como se deixou dito, pretendeu atenuar a carga fiscal sobre as pessoas colectivas, com actividade no arquipélago, para garantir a sua competitividade e criação de emprego, a diminuição na taxa nacional de IRC, prevista no seu artigo 5.º, aplica-se, apenas, no domínio daquele princípio da territorialidade, isto é, aos rendimentos obtidos na região autónoma, como é notório nos n.ºs 2, alínea b), e 3.

É, pois, ao IRC que incide sobre os rendimentos derivados de «actividades no arquipélago», que a diminuição da taxa nacional se justifica e aplica.

Sendo que, para que tal actividade seja prestada na região autónoma é necessário que as pessoas colectivas, ou equiparadas, em suma, os sujeitos passivos, aí tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável – artigo 5.º, n.º 2, alínea a) -, ou, tendo sede ou direcção efectiva em território continental português, possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer

formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição – alínea b).

Todavia, se é certo que para serem auferidos rendimentos derivados da actividade prestada no arquipélago, é necessário que aqui exista sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável de uma pessoa colectiva, a mera existência destas não implica a existência de rendimentos sujeitos a taxa de IRC diminuída. Para tal, sempre será necessária a prática (lucrativa) de uma actividade no arquipélago, pois que é a competitividade destas actividades – e o emprego por estas criado – que a diminuição da taxa visa promover.

Aliás, só em casos especiais podem os rendimentos sujeitos à diminuição da taxa nacional de IRC ser superiores aos resultantes da actividade prestada na região autónoma. É o que sucede nas hipóteses do n.º 4 do mesmo artigo 5.º: “na aplicação da alínea b) [do dito n.º 2], relativamente aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, o volume de negócios efectuado no estrangeiro será imputado à Região se o estabelecimento estável, onde se centraliza a escrita, se situar nos Açores”.

Ora, a recorrente não é uma entidade não residente nem teve negócios no estrangeiro. Pelo contrário, tem sede nos Açores e negócios no continente – cfr. pontos 9 e 10 do probatório. E à minguada de actividade aí prestada, não pode beneficiar da diminuição da taxa nacional de IRC, nos preditos termos.

Por outro lado, a redacção pouco articulada deste artigo 5.º também não convida à sua interpretação literal.

A alínea a), do n.º 2, refere-se, expressamente, às pessoas colectivas ou equiparadas que tenham estabelecimento estável nos Açores, sem distinguir a origem dos seus titulares.

Sendo que o artigo 5.º, n.º 2, alíneas b) e c), do CIRC, manda “[incluir] na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no n.º anterior” (instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola) as sucursais e os escritórios.

Ora, a alínea b), do n.º 2, do artigo 5.º, do Decreto Legislativo Regional, refere-se às “pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais (...) [e, entre outros] escritórios (...) em mais de uma circunscrição”. Isto é, define o âmbito de aplicação da diminuição da taxa nacional de IRC aos estabelecimentos estáveis que se encontrem nos Açores e que sejam detidos por pessoas colectivas, ou equiparadas, que tenham sede ou direcção efectiva em território continental português.

E apesar de esta alínea b) se referir expressamente ao território continental português, o n.º 4 alarga o seu âmbito de aplicação “aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes”.

Pelo que, literalmente interpretado o artigo 5.º, as alíneas a) e b) do n.º 2 têm, no ponto, a mesma previsão!

O que, no caso, não assume proporções mais graves porque o imposto devido é sempre determinado da forma prevista no n.º 3 do dito artigo 5.º quando o sujeito passivo auferir rendimentos nos Açores e noutra circunscrição geográfica, e nos termos do n.º 1 quando o rendimento tem origem exclusiva na Região Autónoma.

Certo que o n.º 1 determina que “às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma taxa de 30%”, sendo que esta diminuição se aplica ao IRC “devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores” – n.º 2, alínea a) – e também ao IRC “devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território [continental] português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição” – n.º 2, alínea b).

Todavia, o n.º 3, ainda que com menção expressa apenas àquela alínea b), dispõe que “o imposto devido (...) é determinado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas nos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício”.

Isto é, o legislador pretendeu que apenas aos rendimentos resultantes de actividades desenvolvidas nos Açores fosse aplicável a diminuição da taxa, e não a outros, com a dita excepção prevista no n.º 4.

De outro modo, aquele n.º 3 não faria qualquer sentido: nenhuma razão se descortina para que uma pessoa colectiva (*maxime*, uma sociedade) com sede mas sem actividade nos Açores, fosse fiscalmente beneficiada e outra que apenas aí dispusesse de mera sucursal tivesse, para o efeito, que aí ter actividade. O legislador não exarou expressamente tal necessidade no artigo 5.º, n.º 2, alínea a), porque, dado o referido desígnio legal, nem sequer pôs a hipótese de que uma pessoa colectiva, com sede nos Açores, pudesse gozar do benefício, sem aí exercer qualquer actividade.

Nos termos do predito n.º 3, só a sucursal que exerça actividade no arquipélago é que goza do benefício fiscal.

Em suma: se o rendimento provém exclusivamente de actividades prestadas na Região Autónoma, a taxa de IRC aplicável sofre uma diminuição de 30%, nos termos do n.º 1; se o rendimento do sujeito passivo tem origem em actividades desenvolvidas nos Açores e fora dele, aplica-se a regra do n.º 3;

e se o rendimento do sujeito passivo não tem qualquer conexão com uma actividade desenvolvida no arquipélago, não é aplicável a taxa diminuída prevista no Decreto Legislativo Regional, mas a taxa normal prevista no CIRC.

Ora, no caso, a impugnante, aqui recorrente, não teve, no exercício, qualquer negócio nos Açores, pelo que não poderá beneficiar de qualquer redução no IRC.

A sentença recorrida não merece pois censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

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

Lisboa, 14 de Novembro de 2007. — *Jorge Lino* (relator por vencimento) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa* (vencido, de acordo com a declaração junta)

#### Voto de vencido

Não acompanho a tese que fez vencimento.

Alinho, de seguida, as razões da minha discordância:

Na minha óptica, a interpretação que fez vencimento não pode ser prosseguida.

Vejamos.

A deslocalização, até por razões fiscais, é hoje apanágio de um mundo globalizado.

Acresce dizer que nada pode impedir uma sociedade de deslocar a sua sede para uma região autónoma, a fim de obter um desagramento fiscal.

Finalmente, porque do cotejo do citado art. 5º, n. 2, alínea a) do citado DLR com a alínea b) do n. 2 do mesmo normativo e com o art. 4º, n. 2, alínea a) do mesmo Diploma Legal, parece não poder consagrar-se uma tal interpretação, como se explica: este normativo, porque prevê uma diminuição do IRS para as pessoas singulares, que tenham residência *fiscal* nos Açores, independentemente do local em que exerçam a respectiva actividade. Aquele, porque determina expressamente que o imposto devido ... “é determinado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas nos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício”.

Ou seja: quanto aos residentes, beneficiam de uma redução (15%) onde quer que prestem serviço, desde que sejam *fiscalmente* residentes nos Açores. Ao que se vê, mesmo que não tenham a residência efectiva nos Açores. E quanto às pessoas colectivas que tenham sede em território português (fora dos Açores), prevê-se uma imputação proporcional de “negócios do exercício” aos realizados nos Açores.

Assim, e à míngua de uma limitação legal, não vemos que se possa seguir a preconizada interpretação restritiva.

Acresce formular uma questão, a que tal interpretação restritiva não parece responder cabalmente: qual o critério aferidor de aplicação do texto legal? Que actividade é que a empresa deve exercer na região, para beneficiar da redução no IRC? Um único negócio? Ou vários? E quantos? Basta ter um empregado na sede? Ou vários? E quantos?

É que, a nosso ver, o critério resultante do n. 3 do citado art. 5º do DLR n. 2/99/A, tem a ver apenas com a alínea b) do n. 2 e não com a alínea a) do n. 2.

Na minha óptica, e ao invés, a tese que fez vencimento despreza a citada alínea a), pois bastaria então uma norma, formulada explícita e abrangentemente, a enunciar que as empresas que tivessem negócios nos Açores beneficiariam de redução de IRC de 15%, na proporção entre os negócios anuais efectuados nos Açores e o volume anual, total, dos negócios do exercício.

Enfim, tudo questões a que uma interpretação restritiva, como a preconizada, não parece responder.

Demais que um legislador, prolífero como o nosso, se o entender, produzirá legislação tendente a limitar ou eliminar, no espaço nacional, e para efeitos tributários, reduções fiscais.

Mas enquanto o não fizer, a interpretação do texto normativo em causa é, a nosso ver, aquela que deixamos exposta.

Concederia assim provimento ao recurso.

É este o meu voto. — *Lúcio Barbosa*.

### Acórdão de 21 de Novembro de 2007.

#### Assunto:

*IVA – Ofertas de pequeno valor - Circular 19/89.*

**Sumário:**

- I — As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor; em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.*
- II — É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.*

Processo n.º 709/07-30.

Recorrente: VCP – Portugal, Vendas por Correspondência, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

VCP – Portugal, Vendas por Correspondência, Lda., vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IVA respeitante ao mês de Abril de 2005.

Fundamentou-se a decisão em que, como se decidira já no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25 de Maio de 2004, recurso n.º 1330/03, “o critério legal de oferta de pequeno valor [foi] preenchido pela Administração Tributária dentro dos limites que a lei lhe confere (razoabilidade), e é objectivo ao fazer variar a matéria tributável em função do volume de negócio”, sendo, pois, um critério “adequado e razoável”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

*I. A COMPLETA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO DE DIREITO E RESPECTIVO ERRO NA DETERMINAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS APLICÁVEIS*

*I. A Douta Sentença recorrida refere que “segundo a lei do POC (...), as ofertas constituídas por bens adquiridos a terceiros, (...) serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI” (sublinhado nosso).*

*II. Saliente-se que o texto do Plano Oficial de Contabilidade, tal como publicado no Diário da República, não refere, uma única vez, aquela exigência;*

*III. De resto, em Acórdão proferido pela 2.ª Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo refere-se expressamente “que a «lei do POC», tal qual é invocada na sentença, nada adianta relativamente ao regime a que estão sujeitas as ofertas de pequeno valor, no concernente ao IVA...”*

*IV. Razão pela qual a Douta Sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que a Douta Sentença recorrida pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade, na verdade não existe, nem nunca existiu;*

*V. Face à inexistência de especificação dos fundamentos de direito que, alegadamente, justificam a decisão, a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC;*

*VI. Inexistindo, na “lei do POC, qualquer norma jurídica que disponha que as ofertas “serão tidas como custo fiscal desde que devidamente documentadas e não excedam os limites considerados razoáveis pela DGCI”;*

*2. A OMISSÃO DE PRONÚNCIA QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E A INDICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS QUE DEVERIAM TER SIDO APLICADAS*

*VII. A Circular n.º 19/89, ao limitar a norma de incidência negativa prevista na alínea f) in fine, do n.º 3, do art. 3º do Código do IVA, é inconstitucional por violação do disposto nos art. 165.º, n.º 1, alínea i) e no art. 103.º, n.º 2, da CRP, ferindo o princípio da separação de poderes;*

*VIII. A Administração Fiscal usurpou as funções do legislador;*

*IX. Tal inconstitucionalidade não deixaria de verificar-se mesmo que a disposição referida na Conclusão I. existisse;*

*X. Isto porque “a lei do POC” foi aprovada e posta em vigor sem precedência de lei autorizativa;*

*XI. E porque se trata de matéria de reserva relativa da Assembleia da República, que apenas pode ser objecto de delegação directa, i.e., em Decreto-Lei directamente autorizado;*

*XII. Não poderia o Governo usar tal autorização para, por sua vez, deferir em Decreto-Lei a fixação de tais critérios à Administração Fiscal;*

*XIII. Mais, a Circular n.º 19/89 é também ilegal por violação do disposto no art. 8.º, n.º 1 da LGT;*

*XIV. Questão que a ora Recorrente suscitou e sobre a qual a Douta Sentença recorrida não se pronuncia;*

XV. Razão pela qual, face a esta omissão de pronúncia a Douta Sentença recorrida é nula, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC;

XVI. Mas mais, deveria ter aplicado ao caso concreto dos autos as normas contidas nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 103.º, n.º 2 todos da CRP, bem como no art. 8.º, n.º 2 da LGT,

XVII. Ao invés, de pura e simplesmente, violar o disposto nestas normas e no art. 112.º, n.º 6 da CRP;

#### 3. A OPOSIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS DA SENTENÇA RECORRIDA E A RESPECTIVA DECISÃO E A INCORRECTA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

XXVIII. Entende, e bem, a Sentença recorrida que “a Administração Fiscal não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas Individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor”;

XIX. Questão que nunca foi controvertida desde o início dos autos e que corresponde exactamente aos únicos requisitos constantes do art. 3.º, n.º 3, alínea f) in fine.

XX. Mais refere, em continuação da citação anterior, a Sentença recorrida: “A não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f) do n.º 3 do art.º 3º do CIVA assenta, sim, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5 % do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular n.º 19/89, de 18-12.”

XXI. No entanto, veio a Sentença recorrida julgar a impugnação judicial improcedente.

XXII. Salvo o devido respeito, existe aqui oposição entre os fundamentos e a decisão nesta parte da Sentença recorrida,

XXIII. Pois a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais.

XXIV. A Sentença recorrida não pode afirmar simultaneamente que os critérios do art. 3.º, n.º 3, alínea f), in fine, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta.

XXV. Pelo que outra decisão não poderia ser tomada que não o reconhecimento da razão que assiste à ora Recorrente, bem como a legalidade da sua conduta;

XXVI. Razão pela qual os fundamentos de direito aduzidos na Douta Sentença recorrida contrariam a decisão da mesma,

XXVII. E, nos termos do art. 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC, a Douta Sentença recorrida é nula;

XXVIII. A formulação legal usada pelo Código do IVA - “usos comerciais” -pretendia deliberadamente consagrar o princípio da igualdade ao permitir que sectores de actividade diferentes, em virtude dessa mesma medida de diferença, fossem tratados de modo diferente;

XXIX. A Administração Fiscal, através da definição de um valor unitário para as ofertas e de um limite em função do volume de negócios, desvirtuou a técnica jurídica adoptada pelo legislador, e, em consequência desse facto, passou a tratar de forma igual sectores económicos diferentes, violando, deste modo, o princípio da igualdade;

XXX. Razão pela qual, a Douta Sentença recorrida aplica incorrectamente o princípio da igualdade previsto no art.º 13.º da CRP;

#### 4. PELA REVOGAÇÃO DA SENTENÇA RECORRIDA

XXXI. A Recorrente não estava e não está obrigada a liquidar e pagar IVA sobre as ofertas de pequeno valor económico praticadas aos respectivos clientes com fundamento exclusivo na Circular 19/89, de 18 de Dezembro, uma vez que o preço daquelas foi considerado (até pela própria Circular) como estando em conformidade com os usos comerciais, logo, de acordo com a lei vigente;

XXXII. Questões que a Administração Fiscal aceita, que não constitui fundamento das liquidações impugnadas e que o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXIII. A Recorrente está tão-somente obrigada ao cumprimento da lei.

XXXIV. O Código do IVA, no seu art. 3º, n.º 3, alínea f) in fine, dispõe que se encontram excluídas do regime daquela alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais.

XXXV. Insista-se, o preço das ofertas da Recorrente aos respectivos clientes está em conformidade plena com os usos comerciais aplicáveis ao sector de actividade daquela;

XXXVI. O que, repete-se, a Administração Fiscal aceita, não constitui fundamento das liquidações impugnadas e o Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 25 de Maio de 2004, no âmbito do recurso n.º 1330/03, para o qual a Douta Sentença remete dá como assente.

XXXVII. A incidência do imposto tem de ser regulada por lei ou por decreto-lei autorizado.

XXXVIII. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ao fixar valores e critérios acima dos quais, se verifica a incidência de imposto, está, na medida em que é aplicada com eficácia externa, aquando de liquidações correctivas de imposto a quem não aja de acordo com a mesma, em desconformidade com a Lei.

XXXIX. *A ora Recorrente, estando tão somente adstrita ao cumprimento da lei, não se pode conformar com critérios administrativos de orientação genérica para os serviços, com eficácia meramente interna para estes, que, para mais, a afectam grandemente no desenvolvimento da sua actividade comercial.*

XL. *Nem pode conformar-se com a liquidação de imposto única e exclusivamente com fundamento no conteúdo de uma Circular que pretende aplicar um limite de 5% do volume de negócios, com referência ao exercício anterior, que consubstancia uma excessiva interpretação, sem qualquer espelho, nem sequer no mais imaginativo esforço de interpretação, no Código do IVA e na legislação comunitária.*

XLI. *Acresce que, nenhuma outra jurisdição europeia consagra tal limite, pelo que, ao aceitar-se o mesmo, além do Estado português estar a afrontar claramente o disposto na VIª Directiva Comunitária, estar-se-ão a sujeitar as empresas Portuguesas a um regime juridico-fiscal desvantajoso face a outros agentes localizados noutras jurisdições europeias.*

XLII. *A Circular 19/89, de 18 de Dezembro é ilegal, pela regulação ilegítima que faz da incidência do imposto, pela abusiva transposição de Directiva Comunitária e pela respectiva imposição com eficácia externa vinculativa aos contribuintes;*

XLIII. *Mas também inconstitucional, do ponto de vista formal, por violação do princípio da legalidade, previsto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP e, também, no art. 8.º, n.º 1 da LGT;*

XLIV. *E, do ponto de vista material, por violação do princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP;*

XLV. *Deverá pois, concluir-se pela revogação da Douta Sentença recorrida,*

XLVI. *E pela anulação da liquidação impugnada;*

XLVII. *Porquanto, a Sentença recorrida, para além dos vícios supra descritos, viola ostensivamente o disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2 da CRP, no art. 8.º, n.º 1 da LGT e o princípio da igualdade, previsto no art. 13.º da CRP; e,*

XLVIII. *Pretende aplicar norma inexistente alegadamente constante da “lei do POC”;*

XLIX. *A correcta interpretação e aplicação das citadas normas obriga a negar que uma circular estabeleça a incidência de um imposto,*

L. *E, como tal, que constitua o único fundamento de uma liquidação,*

LI. *Tal como veio a ser decidido pelo Venerando Supremo Tribunal Administrativo em casos em tudo idênticos ao dos autos.*

*Nestes termos e nos mais de Direito, sempre com o mui Douro suprimento de Vossas Excelências, Senhores Juizes Conselheiros, deve o presente recurso ser julgado procedente por provado, com todas as legais consequências, designadamente:*

a) *Revogando a Douta Sentença recorrida;*

b) *Declarando a ilegalidade da liquidação impugnada;*

c) *Decidindo a indemnização da ora Recorrente, pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos por aquela, nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no art.º 43.º da LGT e no art. 61.º do CPPT; e,*

d) *Concluindo pela revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do art. 79.º da LGT por estar em clara violação da Lei, se não na sua totalidade, hipótese que por mera precaução se admite, pelo menos na parte respeitante a que “o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante”.*

*Não houve contra-alegações.*

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento parcial do recurso, uma vez que, inexistindo qualquer nulidade da sentença, “em conformidade com jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, tirada em casos idênticos, e citada pela recorrente”, “a referida Circular n.º 19/89, no ponto em apreço [limitação da norma de incidência negativa prevista na alínea f), *in fine*, do n.º 3, do artigo 3.º, do Código do IVA], é material e organicamente inconstitucional, pois contém uma regra de incidência objectiva de IVA que não foi criada por diploma emanado da Assembleia da República, em matéria que se insere na reserva relativa de competência legislativa desta (artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República, na redacção vigente, a que correspondem os artigos 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), respectivamente, nas redacções de 1982 e 1989”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

1. *A impugnante faz parte do grupo empresarial Trois Suisses International e exerce a actividade de “Vendas por Correspondência” de artigos para o lar, estando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, praticando operações tributadas à taxa normal.*

2. *No âmbito da sua actividade e para promover as vendas, a impugnante procedeu a aquisições intracomunitárias de produtos destinados a oferecer aos diversos clientes como brindes, sendo que*

deduzia o IVA correspondente a essas aquisições, mas não o liquidava aquando da sua transmissão aos beneficiários desses brindes.

3. Foi sujeita a acções inspectivas aos exercícios de 1996 a 1999, tendo sido efectuadas correcções técnicas, em sede de IVA, por a Administração Fiscal entender que, por se tratarem de aquisições destinadas a serem oferecidas aos clientes como brindes e o valor global das ofertas ultrapassar o valor fixado na Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, ou seja, 5/1000 do volume de negócios do ano anterior; as respectivas transmissões devem ser consideradas como transmissões gratuitas sujeitas a IVA, nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIVA.

4. A Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, foi emitida pela Administração Fiscal para determinar o que sejam ofertas de pequeno valor, constando da mesma que se considerará como tal o valor que não ultrapasse unitariamente o montante de Esc. 3.000\$00, IVA excluído, considerando-se ainda, no que ao caso importa, que o valor de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior.

5. A fim de evitar procedimento idêntico por parte da Administração Fiscal para os exercícios seguintes, a impugnante passou a autoliquidar IVA no valor das ofertas que ultrapassa o valor global de 5/1000 do volume de negócios do ano anterior; designadamente no mês de Abril de 2005, no montante total de € 211.089,75, pagando imposto a mais no montante de € 31.434,82.

6. A impugnante deduziu reclamação graciosa, em 15 de Junho de 2005, a qual não foi objecto de decisão expressa.

7. Em 16 de Janeiro de 2006 foi deduzida impugnação.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da inconstitucionalidade da Circular n.º 19/89. Todavia, há que apreciar, em primeiro lugar, as alegadas nulidades de sentença.

QUANTO À ALEGADA NULIDADE POR CONTRADIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS E A DECISÃO:

Tal nulidade dá-se quando aqueles deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que foi adoptada nesta.

Aí, como refere ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, vol. V, p. 141, “a construção da sentença é viciosa pois os fundamentos invocados pelo juiz conduziriam logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto”.

Ou, como mais recentemente escreve LEBRE DE FREITAS, *ibidem*, vol. II, p. 670, “entre os fundamentos e a decisão não pode haver contradição lógica; se, na fundamentação da sentença, o julgador seguir determinada linha de raciocínio, apontando para determinada conclusão e, em vez de a tirar, decidir noutro sentido, oposto ou divergente, a oposição será causa de nulidade da sentença. Esta oposição não se confunde com o erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou, muito menos, com o erro na interpretação desta (...) A oposição entre os fundamentos e a decisão tem o seu correspondente na contradição entre o pedido e a causa de pedir, geradora de ineptidão da petição inicial (artigo 193.º, n.º 2, alínea b))”.

Ora, na sentença, não se vislumbra tal contradição.

Entende a recorrente que “a manutenção da liquidação impugnada é incompatível com a verificação de todos os critérios legais” – conclusão XXIII -, não podendo a sentença recorrida “afirmar simultaneamente que os critérios do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), *in fine*, do Código do IVA estão cumpridos e que a limitação efectuada pela Administração Fiscal também está correcta” – conclusão XXIV.

Mas, na verdade, o tribunal *a quo* apenas afirmou que – fls. 234 -, “a não aplicação, por parte da Administração Fiscal, da exclusão constante da parte final da alínea f), do n.º 3, do artigo 3.º, do CIVA, assenta, antes, na verificação de ter sido ultrapassado o limite de 5/1000 do volume de negócios do ano anterior, fixado administrativamente pela Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro”. Isto é, a decisão recorrida não julgou estarem verificados todos os pressupostos legais mas, pelo contrário, que estavam reunidos os requisitos para se aplicar a Circular.

Tendo, depois, julgado “totalmente improcedente” a impugnação e, conseqüentemente, mantido a liquidação, o que se coaduna com o facto de ter considerado constitucional a dita Circular.

Não se verifica, pois, a invocada nulidade.

QUANTO À FALTA DE ESPECIFICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE FACTO E DE DIREITO:

A sentença é igualmente nula nomeadamente, quando não especifique os fundamentos de facto ou de direito, da decisão.

Como refere ALBERTO DOS REIS, *ibidem*, pp. 139 e ss:

“Uma decisão sem fundamentos equivale a uma conclusão sem premissas; é uma peça sem base”, comprometendo a sua validade por carecer, então de um elemento essencial quer porque cabe ao juiz demonstrar que a solução dada ao pleito é “emanação correcta da vontade da lei, quer porque as partes e, sobretudo, a vencida, “têm o direito de saber porque razão lhe foi desfavorável a sentença; e tem mesmo necessidade de o saber quando a sentença admita recurso, para poder impugnar o fundamento ou fundamentos perante o tribunal superior”, carecendo este também de conhecer as razões determinantes da decisão, para as poder apreciar no julgamento do recurso”.

Há, todavia, que distinguir a falta absoluta de motivação, “da motivação deficiente, medíocre ou errada”, pois só a primeira é causa de nulidade, afectando a segunda unicamente o valor doutrinal da sentença, não produzindo, todavia, nulidade.

A falta absoluta de motivação significa, pois, a “ausência total de fundamentos”.

Alega a recorrente que a “sentença recorrida não especifica os fundamentos de direito que justificam a decisão, já que a norma que (...) pretendia encontrar no Plano Oficial de Contabilidade (...) não existe nem nunca existiu” – conclusão IV.

Mas, assim sendo, não se verifica aquela ausência total de fundamentos, pois que a própria recorrente apontou a norma do Plano Oficial de Contabilidade como fundamentação da decisão.

Não se verifica, pois, a invocada nulidade.

QUANTO À INVOCADA OMISSÃO DE PRONÚNCIA:

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

Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil anotado*, Volume V, p. 143.

Alega a recorrente – conclusões XIII, XIV e XV – que suscitou na instância a questão da ilegalidade da Circular n.º 19/89, por violação do disposto no artigo 8.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (princípio da legalidade tributária), e que a sentença recorrida não se pronunciou sobre ela.

Todavia, a decisão ora em crise, citando o acórdão do Tribunal Central Administrativo – Sul de 25 de Maio de 2004 – recurso n.º 1330/03, entendeu que “a lei confere à Administração Fiscal a margem para fixar um critério segundo parâmetros de razoabilidade”, pelo que a Circular não é “ilegal por falta de habilitação legal para interpretar extensivamente normas de incidência tributária” – fls. 237, primeiro parágrafo.

Ou seja, a sentença entendeu que a Circular interpretou extensivamente, com habilitação legal, a norma de incidência prevista no Código do IVA, pelo que não houve violação do princípio da legalidade.

Assim, não se verifica a invocada omissão de pronúncia mas, eventualmente, erro de julgamento, o que se verá a seguir.

QUANTO AO MAIS:

A questão dos autos é a de saber se a Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, é ilegal, na medida em que - ao fixar o valor de 5/1000 do volume de negócios, com referência ao ano anterior - limita a norma de incidência negativa prevista no artigo 3.º, n.º 3, alínea *f*), *in fine*, do Código do IVA.

Dispõe a Circular na parte que ora interessa:

Conceito de “pequeno valor” e de limite máximo a considerar

3. Para a conceituação do “pequeno valor” a aplicar às ofertas, que não às amostras, considerar-se-á tal valor como não podendo ultrapassar unitariamente o montante de 3.000\$00 (IVA excluído), considerando-se ainda, em termos globais, que o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5%o (cinco por mil) do volume de negócios, com referência ao ano anterior, sem qualquer limite em termos de valores absolutos. No caso de início de actividade, a permissão referida aplicar-se-á aos valores esperados, sem prejuízo de rectificação a efectuar na última declaração periódica a apresentar no ano de início, se os valores definitivos forem inferiores aos valores esperados.

E, por sua vez, estipula o artigo 3.º, n.º 3, alínea *f*), do Código do IVA:

3 - Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo:

f) Ressalvado o disposto no artigo 25.º, a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Excluem-se do regime estabelecido por esta alínea as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais;

Estas “ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais” são um conceito indeterminado. O legislador pretendeu que fosse considerado, não um valor objectivo mas, antes, um que atendesse especificamente à actividade comercial desenvolvida e às especiais condições do mercado em que se desenvolve.

Como se disse no acórdão do STA de 26 de Abril de 2007, recurso n.º 053/07, citado no de 6 de Junho de 2007, recurso n.º 0804/06, “a mesma oferta, quando feita por ocasião da venda de um bem de milhares de euros, poderá haver-se como de pequeno valor; mas já o não será quando o bem vendido seja de valor próximo do da própria oferta. (...) O que vale por dizer que não é conforme à lei um critério que ignore as diferenças dos usos comerciais de acordo com o ramo de actividade e o valor do negócio



com que a oferta se relaciona. Como é o caso de um critério que exclua da excepção da parte final da alínea f) citada todas as ofertas que, globalmente, e independentemente do valor de cada uma delas e dos usos comerciais próprios da actividade comercial em que se insiram, excedam uma determinada percentagem do volume de negócios do ofertante.

Tudo o que a lei permite e impõe à Administração é que preencha os conceitos de «pequeno valor» e de «usos comerciais»; já lhe não consente que acresça uma exigência não atinente a nenhum daqueles conceitos, consubstanciada num limite total de valor por referência ao volume dos negócios efectuados, sem qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante. E foi isso que, no caso, fez a Administração Tributária.

Tanto assim que, como aponta a sentença impugnada e sublinha a recorrente, ela «não põe em causa a conformidade das ofertas efectuadas pela impugnante com os usos comerciais, nem que, consideradas individualmente, tais ofertas sejam de pequeno valor». Não obstante o que as considerou fora da previsão da parte final da alínea f) do n.º 3 do artigo 3º do CIVA, por aplicação do critério apontado pela dita circular.

Critério esse que, pelas razões ditas, se não mostra conforme à lei, implicando a insubsistência do acto impugnado, e prejudicando a apreciação dos demais vícios que a recorrente lhe imputa”.

E, porque assim, a liquidação sindicada pela Recorrente não pode manter-se na ordem jurídica visto ter sido efectuada com violação de lei.

Por fim, a recorrente pediu a sua “indemnização (...), pela Administração Fiscal, de todos os prejuízos sofridos (...), nomeadamente os resultantes da prestação indevida e em excesso resultantes da prestação indevida e em excesso resultante de tal liquidação, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT”.

E, nos termos do daquele artigo 43.º, n.º 1, “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em (...) impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”. Determinando o seu n.º 2 que “considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas”.

Sendo que, no caso dos autos, o imposto foi autoliquidado de acordo com a orientação genérica constante da dita Circular n.º 19/89 – ponto 5 do probatório.

E, deste modo, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios “desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito” – artigo 61.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Cfr. os acórdãos citados e o do STA de 21 de Março de 2007, recurso n.º 1180/06.

A recorrente pede ainda a “revogação da Circular n.º 19/89, de 18 de Dezembro, nos termos do artigo 79.º da LGT, por estar em clara violação da lei, (...) pelo menos na parte respeitante a que «o valor anual de tais ofertas não poderá exceder 5/1000 do volume de negócios do ano anterior da empresa ofertante»”.

Mas tal pedido é manifestamente improcedente. No processo de impugnação judicial o tribunal pode apenas anular actos de liquidação ou semelhante, que não revogar normas ou diplomas, sendo que o dito artigo 79.º da Lei Geral Tributária respeita à revogação, ratificação, reforma, conversão e rectificação de actos administrativos, que não de diplomas.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação judicial e consequentemente anular a liquidação impugnada, e condenar a Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios nos preditos termos.

Custas pela Fazenda Pública, na instância, com procuradoria de 1/8, não sendo devidas neste STA.

Lisboa, 21 de Novembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## **Acórdão de 28 de Novembro de 2007.**

### **Assunto:**

*Despacho do Relator. Recurso jurisdicional. Reclamação para a conferência. Convolação.*

**Sumário:**

- I — Do preceituado nos artºs 9º, n.º 2 da LPTA e 700º, n.º 3 do CPC resulta que dos despachos do Relator, com excepção dos de mero expediente e dos que recebam recursos, apenas cabe reclamação para a conferência.*
- II — Os despachos do Relator não são susceptíveis de recurso jurisdicional, qualquer que seja o seu conteúdo.*
- III — Uma vez verificados os seus pressupostos é admissível a convolação, no tribunal superior, do recurso irregularmente admitido de despacho do Relator em reclamação para a conferência.*

Processo n.º 135/07-30.

Recorrente: Celestino Francisco dos Santos Silveira e Outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Celestino Francisco dos Santos Silveira e mulher Eugénia Gonçalves da Silva, melhor identificados nos autos, não se conformando com a decisão do Relator do TCANorte que lhes indeferiu a reclamação para a conferência do despacho do também Relator de fls. 281, dela vêm interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª- O douto acórdão é sempre recorrível com fundamento no voto de vencido, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 754º do Código de Processo Civil, aplicável nos termos dos artigos n.º 2º alínea e) e 281º do CPPT.

2ª- O voto de vencido é um facto notório que consta do próprio acórdão que não carece de alegação ou de prova, nos termos do artigo 514º do Código de Processo Civil.

3ª- Os recursos previstos no CPPT são interpostos, processados e julgados como agravos em processo civil, nos termos do artigo 281º do citado diploma legal.

4ª- Daí que o presente recurso deve ser admitido, independentemente que qualquer alegação, em face do voto vencido que consta do acórdão posto em crise.

5ª- A oposição de acórdãos procede na medida em que respeita a matéria de instrução que, de facto, o douto acórdão viola e sobre a qual o despacho impugnado não se pronunciou.

6ª- A oposição de acórdãos deve ser julgada no Tribunal para que se recorre, de acordo com as conclusões das alegações.

7ª- O douto despacho impugnado é nulo em face do disposto nas alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 668º do Código de Processo Civil.

8ª- Viola do disposto no artigo 284º, n.º 5 do CPPT.

9ª- E o disposto no artigo 754º do Código de Processo Civil.

10ª- Deve ser admitido o recurso interposto.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso.

Entretanto e por despacho datado de 26/4/07, a fls. 322, o Relator suscitou a questão da possibilidade de não conhecer do presente recurso, uma vez que a decisão recorrida foi proferida pelo Relator e não pela conferência, sendo certo que da decisão daquele não cabe recurso, mas reclamação para o Presidente deste Supremo Tribunal Administrativo.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, os recorrentes, requerendo, “a coberto do douto suprimento que se roga, a convolação do pedido no que for o próprio para defesa dos interesses dos recorrentes” (vide fls. 325).

Cumpra decidir a questão prévia, assim, suscitada, aliás, de conhecimento officioso.

2 – Os recorrentes interpuseram um recurso jurisdicional para este STA de um despacho do Relator no TCANorte, despacho esse que indeferiu a reclamação para a conferência do despacho de fls. 281 que, por sua vez, havia rejeitado o recurso que os requerentes haviam interposto, por oposição de acórdãos, do aresto de fls. 226 e segs., dado que o pedido era legalmente inadmissível, sendo ainda certo que “não pode ser ordenada a convolação para a reclamação prevista no artº 668º do CPC por o respectivo requerimento não imputar qualquer ilegalidade ao despacho reclamado que possa ser apreciado pelo Exmo Presidente do STA”.

Ora é inquestionável que os despachos do Relator no Supremo Tribunal Administrativo ou no Tribunal Central Administrativo, em circunstância alguma, são passíveis de recurso jurisdicional. É o que resulta dos artºs 9º, n.º 2, 111º, n.º 2 da LPTA e 700º, n.º 3, do CPC, aqui aplicáveis.

Com efeito e como vem sendo jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo “do preceituado nos artigos 9º, n.º 2, da LPTA e 700º, n.º 3, do CPC resulta que dos despachos do

Relator, com excepção dos de mero expediente e dos que recebam recursos, apenas cabe reclamação para a Conferência.

Ou seja, os despachos do Relator não são susceptíveis de recurso jurisdicional, qualquer que seja o seu conteúdo.

A reclamação para a Conferência tem por função substituir a opinião singular do Relator pela decisão colectiva do tribunal.

Do acórdão proferido sobre essa reclamação é que, então, a parte poderá recorrer jurisdicionalmente”.

Neste sentido, vide, por todos, os Acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo do STA de 5/4/01, in rec. n.º 45.405, cujo sumário se transcreveu e de 27/2/03, in rec. n.º 144/03.

Deste modo, a decisão recorrida apenas era passível de reclamação para a conferência e nunca de recurso jurisdicional para este STA.

3 – Dispõe, porém, o artº 97º, n.º 3 da LGT que deverá ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

E estabelece o artº 98º, n.º 4 do CPPT que “em caso de erro na forma do processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei.

Por outro lado, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convalidação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

No caso em apreço, parece não haver dúvidas de que se encontram preenchidos os pressupostos que permitem a convalidação do presente recurso jurisdicional em reclamação para a conferência.

Na verdade, tendo a decisão recorrida sido notificada aos recorrentes em 16/11/06 (vide fls. 297) e tendo o requerimento de interposição do recurso sido remetido ao tribunal recorrido em 27/11/06 (vide fls. 301), a convalidação é tempestiva (vide artºs 700º e 153º do CPC), sendo também idónea a petição para o efeito, ajustando-se à forma de reclamação para a conferência, tanto mais que, como vem sendo jurisprudência deste Supremo Tribunal, para o seu conhecimento basta o simples requerimento, não sendo necessário qualquer tipo de alegação.

Deste modo, nada obsta, pois, à predita convalidação.

4 – Nestes termos, acorda-se em convalidar o presente recurso jurisdicional em reclamação para a conferência, baixando os autos para a sua apreciação, assim se provendo o recurso.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Reclamação e graduação de créditos. Créditos reclamados após ter sido prolatada a sentença de graduação. Poderes do Juiz para refazer a graduação.*

### Sumário:

- I — Tendo sido proferida sentença de graduação de créditos e reclamados, posteriormente, novos créditos, impõe-se ao Juiz refazer a sentença, mesmo que ela tenha transitado em julgado, uma vez que o seu poder jurisdicional não se esgotou com a prolação da mesma (cfr: artºs 240º, n.º 3 e 246º do CPPT e 868, n.º 6 e 865º, n.º 3 do CPC).*
- II — Porém, ao refazer a sentença o juiz não pode alterar o decidido sobre a graduação relativa dos créditos inicialmente graduados, por a tal obstar o caso julgado ou antes dele, o esgotamento do poder jurisdicional, nos termos do artº 666º do CPC.*

Processo n.º 387/07-30.

Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo da Região do Fundão e Sabugal, CRL.

Recorrido: Fazenda Pública e outros.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Caixa de Crédito Agrícola Mútuo da Região do Fundão e Sabugal, CRL, melhor identificada nos autos, não se conformando com o despacho do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo

Branco que não admitiu a reclamação dos seus créditos, ordenando que a mesma fosse desentranhada e restituída ao remetente, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- O despacho recorrido ao equiparar a inalterabilidade da sentença de verificação e graduação de créditos à inalterabilidade das demais sentenças cíveis, invocando o n.º 1 do artº 666 do CPC, fez incorrecta aplicação da lei.

2- A sentença de verificação de créditos será sempre refeita, nos termos do artº 868º do CPC, aplicável por força do artº 246º do CPPT, desde que sejam apresentadas novas reclamações de crédito, nos termos legais.

3- Ainda que assim se não entendesse, sempre seria nula a sentença proferida por falta de citação da credora com garantia real.

4- A reclamação da ora recorrente foi legal e tempestivamente apresentada, face à citação que lhe foi efectuada e à existência do seu privilégio creditório.

Nestes termos, deve ser revogado o despacho que ordenou o desentranhamento da reclamação da recorrente, devendo esta ser admitida e seguindo-se os ulteriores termos do processo.

Os recorridos não contra-alegaram.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitido o parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O objecto do presente recurso consiste em saber se, uma vez proferida sentença de verificação e graduação de créditos, que transitou em julgado, o credor titular de direito real de garantia, que não foi citado para o efeito, pode reclamar o seu crédito.

O despacho recorrido é do seguinte teor:

“A sentença de verificação e graduação de créditos foi proferida em 09/11/2005 e pessoalmente notificada ao Sr. RFP em 10/11/2005.

Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa - artigo 666º, n.º 1, do CPC.

Assim sendo, tendo em conta que as reclamações de créditos da Caixa de Crédito Agrícola da Região do Fundão e Sabugal, CRL e BPN – Banco Português de Negócios, foram remetidas ao processo, pelo órgão da execução fiscal, em 03/05/2006, desentranhe e restitua ao remetente os documentos de fls. 59 e ss.”

Mas não assiste razão ao Mmº Juiz “a quo”.

Com efeito, dispõe o artº 246º do CPPT que “na reclamação de créditos observar-se-ão as disposições do Código de Processo Civil, mas só é admissível prova documental”.

Daqui resulta que às reclamações de créditos no âmbito do contencioso tributário é aplicável, subsidiariamente, o regime previsto nos artºs 865º a 869º do CPC.

Ora, estabelece, o artº 868º, n.º 6 do CPC que “a graduação será refeita se vier a ser verificado algum crédito que, depois dela, seja reclamado nos termos do n.º 3 do artigo 865.º”.

Por sua vez, dispõe o predito artº 865º, n.º 3 que “os titulares de direitos reais de garantia que não tenham sido citados podem reclamar espontaneamente o seu crédito até à transmissão dos bens penhorados”.

Dispositivo idêntico está previsto no CPPT, no seu artº 240º, n.º 3. Aí se estabelece que “o disposto no número anterior não obsta a que o credor com garantia real reclame espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados”.

“Este refazer da sentença impõe-se mesmo que ela esteja transitada em julgado, pois o caso julgado tem limites subjectivos e objectivos (art.s 671.º e 498.º, n.ºs 1 e 2, do CPC) e o caso julgado formado sobre uma sentença em que não foi considerado o novo crédito não se estende ao novo credor reclamante nem abrange a graduação desse novo crédito em confronto com os restantes. Porém, não se pode, ao refazer a sentença, alterar o decidido sobre a graduação relativa dos créditos inicialmente graduados, por a tal obstar o caso julgado (ou antes dele, o esgotamento do poder jurisdicional, nos termos do art. 666.º do CPC)” (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., Vol. II, pág. 506).

Posto isto e do que fica dito, resulta claro que, no caso em apreço e ao contrário daquilo que decidiu o Mmº Juiz “a quo”, o seu poder jurisdicional não se esgotou com a prolação da sentença de verificação e graduação dos créditos antes reclamados.

Pelo contrário e de acordo com as normas supra citadas, sempre podia refazer a graduação, uma vez que estejam preenchidos os condicionalismos ali previstos.

Sendo assim e face ao exposto, o Mmº Juiz “a quo” não podia deixar de admitir e refazer a graduação dos créditos, tendo, porém, em conta as regras acima referidas.

3 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar o despacho recorrido, que deverá ser substituído por outro que não recuse a admissão da reclamação dos créditos da recorrente, se a tal outra razão, que não a agora invocada, não obstar, refazendo a graduação dos créditos de acordo com o que acima fica dito.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

Processo n.º 416/06-30.

Recorrente: Maria Fernanda de Melo Tadeu.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

MARIA FERNANDA DE MELO TADEU, notificada do despacho de 23 de Julho de 2007 do relator, que determinou o desentranhamento das suas alegações no presente recurso jurisdicional, julgando-o deserto,

«vem expor e REQUERER o seguinte:

I - O ERRO

A fls. 451 e 452 a requerente veio dizer que estava pendente a decisão sobre o pedido de apoio Judiciário, o que aliás se reafirma!

A decisão contida no despacho acima mencionado é anulável pois a vontade do julgador está viciada por erro, conforme se passa a demonstrar:

a) O Julgador entendeu informar-se (segundo afirma!) sobre o decidido quanto ao “Apoio Judiciário” e tomou como boa a informação do “Imperador” (= agentes da Máquina da Administração Pública) de que o pedido fora irrecorivelmente indeferido.

b) Esta informação está errada, pois sabe esse Venerando Tribunal de ciência certa que o pedido de apoio Judiciário formulado pela recorrente aí se encontra para ser apreciado e julgado (lato sensu).

e) Aquela informação errada, que o julgador diligenciou obter e a sublimou como verdadeira, influenciou de forma essencial a sua decisão vertida no despacho de 23.7.07, e introduziu-lhe na mente estar a recorrente a alegar factos e situações inverídicas. A decisão é anulável.

REQUER a anulação, por erro, da decisão do despacho de fls. datado de 23.7.07».

Embora a exponente/requerente se exprima em termos algo equívocos, entende-se o seu transcrito requerimento como a reclamação para a conferência a que se refere o artigo 700º do Código de Processo Civil, e nessa conformidade vem o processo à sessão.

O despacho em crise - de 23 de Julho de 2007 - assentou em que a recorrente não pagara as taxas de justiça inicial e subsequente, e que fora indeferido o apoio judiciário por si requerido no serviço de segurança social competente. Esta informação fora obtida da fonte em 29 de Maio de 2006 (vd. fls. 44), a anterior solicitação do Tribunal.

Só em 24 de Julho de 2007 foi junta ao processo a impugnação judicial daquela decisão de indeferimento.

Consta-se, assim, que o despacho do relator foi proferido na errónea suposição de que o indeferimento do pedido de apoio judiciário estava estabilizado, e que foi por isso que sancionou a falta de pagamento de taxa de justiça com o desentranhamento das alegações, e a ausência destas com a deserção do recurso.

Não sendo assim, como não é, posto que o pedido de apoio judiciário não está, ainda, definitivamente decidido, acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, deferindo a reclamação, revogar o despacho do relator que julgou deserto o recurso jurisdicional.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Acórdão. Pedido de reforma. artº 669º, 2, do CPC.*

### Sumário:

*I — A reforma só é possível quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.*

*II — Se no acórdão reclamado se decidiu que a norma, ao abrigo da qual foi praticado o acto de liquidação, estava eivada de inconstitucionalidade formal, que não foi convalidada pela deliberação contida na dita norma com efeitos retroactivos, limitando-se o reclamante a dizer que, apesar de expressamente tal não constar da mesma deliberação, tinha ela como pressuposto a aplicação dessa rectificação retroactivamente, não há lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos.*

Processo n.º 435/07-30.

Recorrente: Câmara Municipal do Porto.

Recorrida: Mota - Engil, Engenharia e Construção, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. A **CÂMARA MUNICIPAL DO PORTO**, notificada do acórdão proferido em 12 de Setembro de 2007, que negou provimento a um recurso por si interposto para este STA, numa impugnação em que era impugnante Mota – Engil, Engenharia e Construção, SA, veio pedir a reforma do dito aresto.

Alega que, ao contrário do que se afirmou no acórdão sob censura a rectificação efectuada com a publicação do Edital n.º 16/2002, de 16/4/2002, e apesar de expressamente não constar do mesmo, tinha como pressuposto a aplicação dessa rectificação retroactivamente.

Na verdade consta da respectiva proposta o seguinte excerto:

“Para que seja possível a execução destas sentenças, imperioso se torna que seja rectificado o Regulamento de Liquidação e Cobrança das Taxas e Licenças Municipais tornado público pelo Edital n.º 9/94 e respectiva Tabela de Taxas e Licenças, tornada pública pelo Edital n.º 4/96, no sentido de nestes passar a constar a expressa menção às respectivas leis habilitantes, com efeitos à data da entrada em vigor dos diplomas”.

Assim, e em conclusão, defende que “ao contrário do que, certamente por manifesto lapso na determinação da norma aplicável / qualificação jurídica dos factos, entendeu o douto acórdão cuja reforma é peticionada, a referida rectificação pressupunha a sua aplicação com efeitos retroactivos”.

A recorrida defende que não procede o pedido da reclamante.

O MP teve vista nos autos.

Cumpra decidir.

2. A solução para a questão agora suscitada encontra-se plasmada no próprio requerimento.

Aí se escreveu nomeadamente o seguinte, ponto aliás já acima transcrito:

“... *apesar de expressamente não constar do mesmo* (Edital), tinha como pressuposto a aplicação dessa rectificação retroactivamente”.

Quer isto dizer que a requerente reconhece expressamente que do Edital não consta a sua aplicação retroactiva.

Tanto basta para se concluir, como se concluiu no acórdão sob censura, nos termos seguintes:

“Daqui decorre, em linha recta, que a inconstitucionalidade da norma, ao abrigo da qual foi praticado o acto de liquidação de 1996, eivada de inconstitucionalidade formal, não foi convalidada pela deliberação contida no dito Edital com efeitos retroactivos”.

Não procede assim a pretensão da reclamante.

3. Termos em que se indefere a requerida reforma do acórdão.

Sem custas, por delas estar isenta a reclamante.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *António Calhau*.

**Acórdão de 28 de Novembro de 2007.**

**Assunto:**

*Autoliquidação. Revisão do acto tributário. Reclamação graciosa.*

**Sumário:**

*I — O alcance do n.º 2 do art.º 78º da LGT, ao estabelecer que, para efeitos de admissibilidade de revisão do acto tributário, se consideram imputáveis à administração*

*tributária os erros na autoliquidação, foi o de alargar as possibilidades de revisão nestas situações de autoliquidação, em relação às que existiam no domínio do CPT, solução esta que está em sintonia com a directriz primordial da autorização legislativa em que se baseou o Governo para aprovar a LGT, que era a de reforço das garantias dos contribuintes.*

*II — Aquele artº 78º, n.º 2, seria organicamente inconstitucional, por ser incompatível com aquele sentido da autorização legislativa, se fosse interpretado por forma que se reconduza a que a revisão oficiosa, em casos de autoliquidação, só fosse possível quando o contribuinte tivesse previamente apresentado reclamação graciosa e impugnação judicial da autoliquidação.*

Processo n.º 532/07-30.

Recorrente: Director Geral dos Impostos.

Recorrido: Maconde, SGPS, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – MACONDE, SGPS, SA, interpôs no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto recurso contencioso do despacho do Senhor Subdirector Geral dos Impostos que negou provimento a um recurso hierárquico que interpôs do indeferimento de uma reclamação que apresentou ao Senhor Director Distrital de Finanças do Porto, relativo à liquidação de IRC do ano de 1995.

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou procedente o recurso contencioso e anulou o acto recorrido.

Inconformado, o Senhor Subdirector Geral dos Impostos interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

*a) A revisão da autoliquidação impõe que seja precedida de reclamação graciosa necessária e autónoma, a apresentar no prazo de dois anos, contados da data da apresentação da declaração de rendimentos, nos termos do artº 151º do CPT e 131º do CPPT;*

*b) Dando-se como provados os factos vertidos nas alíneas b), c) e d) do probatório, não pode afirmar-se que na data em que foi efectuada a correcção ao exercício de 1993, já tinha sido ultrapassado o prazo de dois anos para concretizar a reclamação graciosa;*

*c) O prazo de dois anos para apresentação da reclamação graciosa necessária, a que aludem os artigos 151º do CPT e 131º do CPPT, contados da data da apresentação da declaração mod. 22 de IRC do ano de 1995, ainda decorria à data da acção inspectiva interna de análise da declaração de IRC de 1993;*

*d) Sendo a declaração anual de rendimentos de IRC do ano de 1995 entregue até 31 de Maio do ano seguinte ao que diz respeito (1996) – conforme o artº 96º do CIRC, na redacção ao tempo –, em Abril de 1998 – data da liquidação de IRC de 1993 –, ainda decorria o prazo de dois anos para apresentação da reclamação;*

*e) Assim sendo, não se pode dar como verificado que à data da correcção efectuada ao exercício de 1993, efectuada em 1998, já tinha sido ultrapassado o prazo da reclamação graciosa necessária para obtenção da revisão oficiosa ao exercício de 1995, sendo que foi com base neste pressuposto erróneo que o veredicto sob recurso admitiu a revisão oficiosa a efectuar pela AF com prejuízo do ónus de reclamação necessária a que se referem os arts. 131º do CPPT e 151º do CPT, nisto consistindo a oposição entre os fundamentos de facto e de direito e a decisão;*

*f) A oposição entre os fundamentos e a decisão conduz à nulidade da sentença, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artº. 668º do CPC;*

*Termos, em que deve a decisão do TAF do Porto ser declarada nula, com as consequências legais.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Meritíssimo Juiz pronunciou-se sobre a nulidade de sentença arguida, entendendo que ela não ocorre.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*Não ocorre a nulidade de sentença alegada na F) das Alegações de recurso, pelas razões aduzidas pelo Meritíssimo Juiz «a quo» no seu despacho de sustentação a fls. 116.*

*E se houver de se concluir que nas conclusões A) e E) estão outros fundamentos do recurso e não apenas a fundamentação da dita conclusão F), então tais fundamentos não procedem, porque partem de um suposto que não ocorre: que, no caso, houve autoliquidação; na verdade, as liquidações em causa não são autoliquidações: são liquidações adicionais feitas pela Administração (cfr. as als. c) e h) do probatório da sentença recorrida).*

*Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.*

As partes foram notificadas deste douto parecer, tendo-se pronunciado a Autoridade Recorrida, dizendo o seguinte:

*1 – Contrariamente ao sustentado pelo M.P., no seu douto parecer de 11.07.2007, nas conclusões A) e E) do Recurso interposto pela FN estão fundamentos que poderão proceder a seu favor, não existindo qualquer erro quanto a um pressuposto que efectivamente ocorre;*

2 – Com efeito, o que está em causa é uma autoliquidação, cuja ilegalidade com fundamento em revisão oficiosa fora suscitada no recurso hierárquico contra o indeferimento da reclamação graciosa apresentada em 24.04.2001, em que o acto tributário cuja ilegalidade se suscitava era o da liquidação adicional n.º 8310014965;

3 – Isso mesmo consta da matéria de facto dada como assente em 1ª Instância – parte final da conclusão n) do ponto 3 da sentença;

4 – E assim foi, também, interpretado pelo M. P. junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, conforme parecer de 03.01.2006;

5 – E estando em causa um erro de autoliquidação, diz o artº 78º, n.º 2 da LGT, este considera-se imputável à Administração Fiscal mas “sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte”;

6 – Pelo que o contribuinte que pretenda a revisão da autoliquidação está obrigado a seguir o procedimento referido no artº 131º, n.º 1 do CPPT, ou melhor o do artº 151º, n.º 1 do CPT, por ser o preceito aplicável ao tempo (1996, 1997 e 1998), apresentando, reclamação graciosa prévia à impugnação, no prazo de dois anos após o pagamento ou da apresentação da declaração, quando aquele não tenha lugar;

7 – Ora, este facto não se acha demonstrado nos autos, como a reconhece a recorrente quanto à autoliquidação de 1993 e também em relação à autoliquidação de 1995;

8 – Assim, não se pode aplicar a revisão no prazo de quatro anos a efectuar pela Administração Fiscal por erro imputável aos serviços, considerando-se como tal o erro na autoliquidação pois que não se mostra cumprida a primeira parte do n.º 2 do artº 78º da LGT (falta de reclamação graciosa prévia contra autoliquidação dos anos de 1993 e 1995).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a) A recorrente apresentou a declaração mod. 22 do IRC referente ao exercício de 1993, tendo declarado o lucro tributável de 1.291.989.908\$00 – cfr. fls. 133/143 do P.A apenso.

b) A Administração Fiscal, no âmbito da análise da referida declaração, procedeu a várias correcções à matéria colectável da recorrente relativamente ao exercício de 1993 (a qual passou de 1.291.989.908\$00 para 1.321.387.085\$00) e aos benefícios fiscais deduzidos à colecta (os quais passaram de 140.000.000\$00 para 128.950.308\$00) – cfr. fls. 143 do P.A.

c) No seguimento de tais correcções, em 8 de Abril de 1998, a Administração Fiscal emitiu a liquidação n.º 8310004819, no valor a pagar de 37.513.062\$00, cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em 8 de Junho de 1998 – cfr. fls. 143 do P.A.

d) Em 4 de Setembro de 1998, a ora recorrente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IRC do ano de 1993, referindo, além do mais o seguinte:

“(…) 7 – No tocante à correcção dos benefícios fiscais, sucintamente descritos na alínea b) do ponto anterior, está o contribuinte de acordo com ela desde que a Administração Fiscal considere o saldo não deduzido no exercício de 1993, como valor a acrescer ao montante dos benefícios fiscais dedutíveis no exercício de 1995.

8 – Isto porque a ora reclamante, de acordo com o contrato celebrado com o ICEP deduziu à colecta do IRC os montantes de seguida discriminados:

1993 — 140.000.000\$00

1995 — 12.000.000\$00

9 – Ora, tendo sido corrigido, no exercício de 1993, o montante do benefício fiscal deduzido no montante de Esc. 11.049.692\$00 por ter sido excedido 25% do montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artº 71º do CIRC, a importância ainda não deduzida de acordo com o n.º 5 do artº 4º do Dec. Lei n.º 289/92, poderá sê-lo, nas mesmas condições, na liquidação dos cinco exercícios seguintes.

10 – Assim sendo, o montante dos benefícios fiscais dedutíveis no exercício de 1995 ascenderiam a Esc. 23.049.692\$00, correspondentes ao somatório do saldo não deduzido no exercício de 1993 com o valor dedutível no exercício de 1995.

11 – Razão pela qual se solicita à Administração Fiscal que proceda à correcção da ora reclamante, no exercício de 1995, do valor agora corrigido no montante de Esc. 11.049.692\$00 (…)

e). Por despacho de 2 de Novembro de 2000, tal reclamação foi totalmente indeferida, no que se refere aos benefícios fiscais, designadamente, por: “(…) De facto, contrariamente ao alegado pela reclamante o instituído pelo artigo 94º, n.º 2 do diploma citado [CPT], não obriga a administração fiscal a efectuar officiosamente correcções nos exercícios subsequentes, por força das correcções que efectue em determinado exercício aos elementos constantes da declaração periódica de rendimentos, em sequência de qualquer acção inspectiva interna ou externa.” – cfr. fls. 217/218

f). No âmbito de uma acção de inspecção (análise interna) efectuada à recorrente relativamente ao exercício de 1995, a Administração Fiscal procedeu a várias correcções à matéria colectável da recorrente neste exercício, conforme consta do relatório junto a fls. 24/34 do P.A e que aqui se dá por integralmente reproduzido.



g). *A ora recorrente exerceu o seu direito de audição prévia relativamente ao Projecto do relatório de inspecção, nos termos que constam de fls. 178/182, solicitando, além do mais, a anulação oficiosa da liquidação do exercício de 1995 no montante dos benefícios fiscais ajustados.*

h). *No seguimento de tais correcções, em 5 de Dezembro de 2000, foi emitida a liquidação n.º 8310014965, referente a IRC de 1995, no valor de 3.140.349\$00, cuja data limite para pagamento voluntário ocorreu em 25 de Janeiro de 2001 – cfr. fls. 7 do P.A.*

i). *Em 24 de Abril de 2001, a recorrente apresentou reclamação graciosa contra a referida liquidação – cfr. fls. 2 a 7 do P.A..*

j). *Por despacho de 26 de Outubro de 2001, foi aquela reclamação indeferida sob proposta do Chefe de Finanças, da qual consta designadamente que: “(...) Relativamente ao montante de 11.049.692\$00 — DL 289/92 — objecto de correcção em 1993, não pode ser passível de revisão oficiosa, pois não se trata de erro imputável aos serviços e o sujeito passivo não exercitou o direito de reclamar ou impugnar, dentro dos prazos legais (...)” – cfr. fls. 36 a 38 do P.A.*

k). *A recorrente foi notificada de tal indeferimento em 9 de Novembro de 2001 – cfr. fls. 39 do P.A.*

l). *Em 7 de Dezembro de 2001, a recorrente apresentou recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa – cfr. fls. 40 a 44 do P.A.*

m). *O recurso hierárquico foi indeferido, por despacho de 19 de Setembro de 1993, com base na informação de fls. 192 a 202 do P.A., cujo teor se dá por reproduzido.*

n). *Da informação em que assentou o indeferimento do recurso hierárquico consta designadamente o seguinte:*

“2.2.2 – Em relação à correcção efectuada pelos S.I.T, no exercício de 1993, no montante de 11.049.629\$00, relativa a benefícios fiscais deduzidos em excesso, da qual resultou a correspondente liquidação adicional, e que o s.p. pretende ver agora (exercício de 1995) considerados (deduzidos), somos do seguinte parecer:

Conforme se alude na parte final do ponto 4.1 da informação, o s.p. solicita a revisão oficiosa ao abrigo dos n.ºs 1 e 2 do art.º 78º da LGT, em virtude de, segundo refere, tratar-se de erro na autoliquidação, imputável aos serviços.

Afigura-se-nos que o caso não configura uma situação de erro imputável aos serviços, e portanto não passível de revisão oficiosa, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 78º da LGT, como pretende a recorrente.

Por outro lado, constata-se que o contribuinte apresentou em 24/04/01 a reclamação graciosa (condição de impugnação judicial), a solicitar a revisão da autoliquidação em causa, pelo que este estaria obrigado a seguir o procedimento definido no art.º 131º, n.º 1 do CPPT (cfr. também o art.º 128º, n.º 2 do CIRC), ou seja, deveria ter apresentado a referida reclamação no prazo de dois anos após a apresentação da respectiva declaração modelo 22.

Deste modo, verifica-se que a aludida reclamação graciosa foi apresentada fora do prazo legal, pelo que esta não poderia senão ser indeferida, por intempestiva (...)”

o). *A decisão que negou provimento ao recurso hierárquico foi notificada à recorrente em 17 de Outubro de 2003.*

p). *O presente recurso contencioso foi apresentado em 17 de Dezembro de 2003 – cfr. fls. 2.*

3 – No presente recurso jurisdicional, a Fazenda Pública suscita a questão da nulidade da sentença, por contradição entre os fundamentos e a decisão.

Esta nulidade, prevista no art.º 125º do CPPT, ocorre quando entre a fundamentação e a decisão existir um vício lógico, em termos que se possa dizer que, com a fundamentação usada na sentença, a decisão deveria ser diferente.

Na sentença recorrida entendeu-se, em suma, o seguinte:

– o contribuinte que pretenda a revisão da autoliquidação está obrigado a lançar mão, no prazo de dois anos, da reclamação graciosa necessária prevista no art.º 151º do CPT e actualmente no art.º 131º do CPPT;

– nas datas em que foram efectuadas correcções aos exercícios de 1993 e 1995 já tinham sido ultrapassados os prazos para a Recorrente apresentar reclamação graciosa da autoliquidação relativa ao exercício de 1995;

– assim, se a Administração tributária não procedesse oficiosamente à correcção do benefício fiscal, imputando-o ao exercício de 1995, o contribuinte ficaria gravemente prejudicado, uma vez que já não estava em prazo de ele próprio fazer essa correcção ou apresentar reclamação graciosa;

– quando a administração tributária não efectue as correcções a favor do contribuinte, designadamente no âmbito de uma acção inspectiva, a falta de apresentação da reclamação prevista no art.º 151º do CPT e art.º 131º do CPPT não pode obstar a que o contribuinte requeira a revisão oficiosa do acto tributário;

– é de revogar o acto recorrido através do qual se manteve o indeferimento do pedido de revisão oficiosa, com base na intempestividade da reclamação graciosa apresentada e por a situação não configurar um caso de erro imputável aos serviços, por o mesmo ser ilegal.

Não se vislumbra qualquer contradição entre os fundamentos invocados e o decidido.

Na verdade, perante o entendimento adoptado de que, quando a administração tributária não efectue as correcções a favor do contribuinte, designadamente no âmbito de uma acção inspectiva, a falta de

apresentação da reclamação prevista no artº 151º do CPT e artº 131º do CPPT não pode obstar a que o contribuinte requeira a revisão oficiosa do acto tributário, a consequência lógica era anular o acto que tinha recusado a revisão oficiosa por falta de apresentação tempestiva dessa reclamação.

Por outro lado, quanto ao ponto em que a Fazenda Pública entende existir contradição, que é o de, no seu entendimento, ter-se entendido erroneamente que, à data da correcção efectuada em 1998, já tinha sido ultrapassado o prazo da reclamação graciosa da autoliquidação relativa ao ano de 1993, estar-se-á perante um eventual erro de julgamento.

Não ocorre, assim, a nulidade invocada.

4 – Importa apreciar, porém, se se está perante um erro de julgamento.

A tese defendida pela Fazenda Pública, no presente recurso jurisdicional, assenta no entendimento de que a revisão oficiosa da autoliquidação tem de ser precedida de reclamação graciosa necessária e autónoma, a apresentar nos termos dos arts. 151º do CPT e 131º do CPPT.

O CPT incluiu no seu artº 94º o regime da revisão oficiosa dos actos tributários estabelecendo, além do mais, na alínea b), que *«se a revisão for a favor do contribuinte, com base em erro imputável aos serviços e nos cinco anos posteriores ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data da notificação do acto a rever e, ainda, no decurso do processo de execução fiscal»*.

Com o DL n.º 47/95, de 10 de Março, acrescentou-se a esta norma uma referência expressa à possibilidade de a revisão ser efectuada em casos de duplicação de colecta e esclareceu-se, no seu n.º 2, que *«o regime da alínea b) do número anterior aplica-se em caso de autoliquidação sempre que a administração fiscal proceda oficiosamente à correcção dos elementos evidenciados pela declaração em que tenha sido efectuada»*.

A referência explícita aos *«elementos evidenciados pela declaração»*, revela que o que se tem em vista são os casos em que as correcções são efectuadas com base nas próprias declarações, limitando-se aos erros que nela são perceptíveis.

No que concerne às correcções deste tipo que sejam efectuadas, não se faz depender a viabilidade da revisão oficiosa de prévia reclamação da autoliquidação, nos termos do artº 151º do CPT, nem faria sentido que se estabelecesse essa dependência.

Na verdade, por um lado, nas situações em que a administração tributária corrigiu a autoliquidação, o que define a situação tributária do contribuinte, na parte que for corrigida, é o acto que efectua a correcção, que substitui a autoliquidação na parte em que efectua correcções. Nestas situações, se o contribuinte discorda das correcções efectuadas e do acto de liquidação efectuado pela administração tributária em substituição da autoliquidação, pode impugnar imediatamente esse acto, nos termos do artº 123º do CPT.

Por outro lado, nos casos em que não fossem efectuadas correcções pela administração tributária ou em que o contribuinte quisesse impugnar a autoliquidação relativamente a pontos que não foram objecto de correcção, e tivesse apresentado reclamação graciosa (acompanhada ou não de subsequente impugnação judicial), não se justificava que fosse efectuada a revisão oficiosa, quanto a essas questões, pois elas seriam apreciadas nessa reclamação graciosa ou na subsequente impugnação da decisão do seu indeferimento, formando-se nesses meios processuais uma decisão definitiva dessa questão.

Por isso, não se justificava que se colocasse a questão da revisão oficiosa, nos pontos que foram administrativa ou judicialmente decididos através dos meios processuais adequados.

Aliás, se o contribuinte apresentasse um pedido de revisão em momento em que estava em tempo de apresentar reclamação graciosa, nos termos do artº 151,º do CPT, o requerimento em que formulasse esse pedido deveria ser convalidado em reclamação, por ser o meio procedimental adequado para o efeito. Na verdade, careceria manifestamente de razoabilidade e seria incompatível com os princípios constitucionais da necessidade e do respeito pelos direitos dos cidadãos (artºs 18º, n.º 2, e 266º, n.º 1, da CRP) entender que a administração tributária podia indeferir um pedido de revisão oficiosa apresentado dentro do prazo de reclamação graciosa previsto no artº 151º do CPT, com o fundamento de esta não ter sido apresentada previamente, quando as questões suscitadas em sede de revisão oficiosa podem também ser objecto de apreciação naquela reclamação. Da mesma forma, por força dos mesmos princípios, se o contribuinte apresentasse uma reclamação graciosa quando já tivesse transcorrido o respectivo prazo, ela deveria ser convalidada em pedido de revisão oficiosa, se os fundamentos invocados fossem fundamento de revisão.

Mas, sendo assim, se quando é apresentada uma reclamação graciosa de autoliquidação é nela (e na subsequente impugnação judicial, se for caso disso) que são apreciadas as questões de legalidade que o contribuinte quer suscitar e se, nos casos em que um pedido de revisão oficiosa de autoliquidação é efectuado dentro do prazo para deduzir a reclamação graciosa, é obrigatória a convalidação do requerimento em reclamação, conclui-se que as situações de revisão oficiosa referidas no n.º 2 do artº 94º do CPT só se colocavam, precisamente, ***nos casos em que não havia sido nem podia já ser apresentada a referida reclamação graciosa***.

Isto é, na estrutura do CPT, à semelhança do que já se previa em vários outros diplomas parcelares, previu-se com carácter geral a possibilidade de revisão oficiosa dos actos tributários a favor dos

contribuintes não como um meio alternativo ou dependente dos meios de impugnação administrativa e judicial (reclamação graciosa, recurso hierárquico e impugnação judicial), mas sim como um meio complementar destes, cuja utilização só é possível quando não for já viável a reclamação graciosa.

Trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de actos administrativos, por se permitir a correcção de ilegalidades geradoras de anulabilidade não arguidas nos prazos legais de impugnação, mas esse reforço encontra explicação na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os actos de liquidação de tributos.

Este dever de a Administração concretizar a revisão de actos tributários, a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo, por sua iniciativa ou do contribuinte, existe em relação a todas as situações de tributação, seja ou não a liquidação efectuada pela administração tributária, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (artº 266º, n.º 2, da C.R.P. e 55º da L.G.T.), impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei. (1)

Há, assim, um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar de actos ilegais. (2)

Este dever, porém, sofre limitações, justificadas por necessidades de segurança jurídica, designadamente quando as receitas liquidadas já foram arrecadadas, o que justifica que sejam estabelecidas limitações temporais.

Por outro lado, não era indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos (através de reclamação graciosa ou de impugnação judicial), pois quando utilizasse esses meios de impugnação o contribuinte podia invocar qualquer ilegalidade e tinha direito a juros indemnizatórios (arts. 24º, n.º 1, 97º, n.º 1 e 120º do CPT), enquanto no âmbito da revisão officiosa apenas podia invocar o erro imputável aos serviços [artº 94º, n.º 1, alínea b), do CPT] (3) e não lhe era reconhecido o direito a juros indemnizatórios, pelo referido artº 24º.

Essencialmente, o regime de revisão officiosa previsto no CPT consistia num meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro dos efeitos do acto de liquidação, e não num meio anulatório, com destruição retroactiva dos efeitos do acto.

Assim, conclui-se que, no regime do CPT, em nenhuma situação se podia justificar o indeferimento de um pedido de revisão officiosa por não ter sido deduzida prévia reclamação graciosa: se o pedido de revisão fosse apresentado no prazo da reclamação graciosa prevista no artº 151º, o requerimento deveria ser convolado em reclamação, com a possibilidade de conhecimento de todas as ilegalidades e, no caso de deferimento, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios; se o pedido fosse apresentado depois do prazo para apresentação daquela reclamação graciosa, deveria ser apreciado como pedido de revisão officiosa.

5 – Mas, o acto de indeferimento impugnado foi praticado já na vigência da LGT, pelo que importa apreciar o respectivo regime.

Desde logo, é de notar que na autorização legislativa em que se baseou a aprovação da LGT pelo Governo se indicava como princípio primacial a assegurar o «*reforço das garantias dos contribuintes*» (artº 1º, n.º 2, da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto), pelo que, estando estas garantias incluídas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP], é de concluir com segurança que qualquer norma da LGT que, na sua redacção inicial, concretize uma redução dessas garantias será organicamente inconstitucional.

É a esta luz que se tem de interpretar o artº 78º da LGT que estabelece o regime da revisão dos actos tributários

Este artº 78º, na redacção inicial, estabelece o seguinte:

### **Artigo 78º**

#### **Revisão dos actos tributários**

*1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*

*2 - Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.*

*3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória.*

*4 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.*

5 - *A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.*

6 - *Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.*

Embora este artº 78º da LGT, no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «*prazo de reclamação administrativa*», no seu n.º 6 (n.º 7 na redacção actualmente vigente) faz-se referência a a «*pedido do contribuinte*», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «*oficiosa*», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte. Idêntica referência é feita no n.º 1 do artº 49º da LGT, que fala em «*pedido de revisão oficiosa*».

Esta possibilidade de a revisão «*oficiosa*», que deve ser da iniciativa da administração tributária, ser suscitada por um pedido do contribuinte veio a ser confirmada pela alínea a) do n.º 4 do artº 86º do C.P.P.T., que refere a apresentação de «*pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços*».

É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação), que se faça, também na sequência de pedido seu, a «*revisão oficiosa*» (que a Administração deve realizar por sua iniciativa).

Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do artº 95º da L.G.T. refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (artº 268º, n.º 4, da C.R.P.).

Também à face da LGT, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não os actos de liquidação dentro dos respectivos prazos, pois em caso de anulação em processo impugnatório, judicial ou administrativo, pode ser invocada qualquer ilegalidade e, no caso de erro imputável aos serviços, há direito a juros indemnizatórios (artº 43º, n.º 1, da LGT), enquanto nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do artº 43º, n.º 3, da LGT e a anulação apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços e duplicação de colecta (artº 78º, n.ºs 1 e 6, da LGT).

Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta. (4)

Exposto este regime da revisão do acto tributário e impugnação das decisões proferidas (ou omitidas) no seu âmbito, chega-se à conclusão que não obsta à possibilidade de impugnação contenciosa a falta da reclamação prevista no artº 151º do CPT e, depois, no artº 131º do CPPT.

Na verdade, essa reclamação era necessária para a impugnação judicial do acto de autoliquidação, com o regime geral da impugnação de actos anuláveis e com aos efeitos retroactivos próprios dos meios anulatórios.

Porém, a sua falta não obsta (como também não obsta a impugnação judicial dos actos que podem ser impugnados contenciosamente por via directa), a que possa ser pedida a revisão oficiosa, com os efeitos próprios desta, limitados à cessação dos efeitos do acto, traduzida na restituição do que foi recebido pela administração tributária e que não deveria ter sido pago, à face do regime substantivo aplicável (eventualmente acrescida de juros indemnizatórios nos termos do n.º 3 do artº 43º da LGT, sem natureza retroactiva).

Assim, é de concluir que, apesar de não ter sido deduzida reclamação graciosa, nos termos do artº 151º do CPT, o Impugnante podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efectuar, e podia impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento.

É certo que o lamentável n.º 2 do referido artº 78º, ao estabelecer que «*sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação*», poderia sugerir uma interpretação no sentido de, nos casos de autoliquidação, sem reclamação ou impugnação prévia não poder haver revisão. (5)

Porém, pelo que se disse sobre o sentido da autorização legislativa em que se baseou a aprovação da LGT pelo Governo, assente que à face do CPT era possível a revisão oficiosa nos casos de autoliquidação quando não tivesse sido apresentada reclamação graciosa e estivesse expirado o prazo para a apresentar, se aquele n.º 2 pudesse ser interpretado com o sentido de impedir a revisão oficiosa quando não tivesse havido nem pudesse haver já reclamação graciosa, estar-se-ia perante uma situação em que a LGT diminuiria as garantias dos contribuintes, o que implicaria a inconstitucionalidade orgânica daquela norma, por ser uma iniciativa legislativa contrária à lei de autorização (artº 112º, n.º 2, da CRP).

No entanto, a interpretação referida não é forçosa, pois, embora a redacção do n.º 2 do artº 78º seja infeliz, pela falta de clareza, o seu perceptível alcance, ao ficcionar que todos os erros na autoli-

quidação, *para efeitos do n.º 1*, se consideram imputáveis aos serviços, é o de admitir a possibilidade de revisão oficiosa em todos os casos.

Na verdade, a imputação de todos os erros da autoliquidação à administração tributária é uma ficção que está em manifesta dissonância com a realidade, pois, sendo o contribuinte quem faz a autoliquidação, o que é normal é que os erros lhe sejam imputáveis a ele próprio, que a fez, e não à administração tributária, que não a fez. Apenas se entrevê a possibilidade de erros na autoliquidação serem imputáveis à administração tributária nos casos em que esta procedeu a correcções ou em que o contribuinte incorreu em erros seguindo instruções que aquela lhe forneceu.

Por outro lado, esta ficção de que todos os erros da autoliquidação são imputáveis à administração tributária vale apenas «*para efeitos do número anterior*», que estabelece as condições de admissibilidade da revisão oficiosa, fazendo depender a revisão por iniciativa da administração tributária da existência de erro imputável aos serviços. Isto é, esta ficção não vale para outros efeitos, designadamente para determinar direito a juros indemnizatórios.

Por isso, é de concluir que o objectivo que se teve em vista com o n.º 2, foi *alargar* as situações em que é admissível a revisão em casos de autoliquidação, permitindo-a *sempre* (e não apenas nos casos em que tivesse havido correcção dos elementos evidenciados pela declaração, como sucedia no regime do artº 94º, n.º 2, do CPT), inclusivamente quando o erro é imputável ao contribuinte, que passou a ficcionar-se como imputável à administração tributária.

É, aliás, uma solução legal que se compreende, pois a restrição das possibilidades de revisão aos casos em que se comprovasse que o erro era imputável à administração tributária reconduzia-se a que as possibilidades de revisão oficiosa nos casos de autoliquidação fossem muito menores do que as que existam em relação à generalidade dos actos de liquidação.

Assim, sendo a intenção legislativa subjacente ao n.º 2 do artº 78º da LGT alargar as possibilidades de revisão em relação às existentes anteriormente, tem de se rejeitar a interpretação defendida pela administração tributária, segundo a qual a revisão só podia ser efectuada se tivesse sido apresentada previamente reclamação graciosa, pois ela consubstanciaria uma diminuição das possibilidades de revisão em relação às existentes no domínio do CPT, em que ela era admissível sem dependência dessa condição.

Por outro lado, seria incompreensível exigir-se o preenchimento desta condição, pois, se o contribuinte tivesse apresentado reclamação graciosa tempestivamente, a correcção dos erros que detectasse poderia ser efectuada nesse processo de reclamação ou no subsequente processo de impugnação judicial, não sendo necessária a revisão oficiosa.

Pelo exposto, é de concluir que é errada e contrária ao sentido do n.º 2 do artº 78º a interpretação defendida pela Fazenda Pública, que se reconduziria a uma restrição das possibilidades de revisão oficiosa, que só seria possível quando o contribuinte tivesse apresentado reclamação no prazo de dois anos.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.  
Sem custas por a Fazenda Pública estar isenta (artº 2º da Tabela de Custas)

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

(<sup>1</sup>) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do S.T.A. de 11-5-2005, proferido no recurso n.º 319/05.

(<sup>2</sup>) Aliás, a existência de um dever de revogação de actos administrativos ilegais tem vindo a ser defendida por parte da doutrina.

Defendendo a existência de um dever de revogação de actos ilegais, podem ver-se:

– ROBIN DE ANDRADE, *A Revogação dos Actos administrativos*, 2.ª edição, páginas 255-268.

– MARIA DA GLÓRIA FERREIRA PINTO, *Considerações sobre a Reclamação Prévia ao Recurso Contencioso*, páginas 12-14;

– PAULO OTERO, *O Poder de Substituição em Direito Administrativo*, volume II, páginas 582-583;

– MARIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, páginas 613-614;

– FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, volume II, páginas 463-465.

(<sup>3</sup>) O erro imputável aos serviços pode ocorrer em situações de autoliquidação, designadamente quando esta for efectuada de acordo com informações ou instruções ilegais oriundas da administração tributária.

(<sup>4</sup>) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 12-12-2001, recurso 26233.de 12-12-2001, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2901;

– de 15-1-2003, proferido no recurso n.º 1460/02, publicado no Apêndice ao Diário da República de 25-3-2004, página 26

– de 19-2-2003, proferido no recurso n.º 1461/02, publicado no Apêndice ao Diário da República de 25-3-2004, página 328

– de 2-4-2003, proferido no recurso n.º 1771/02, publicado no Apêndice ao Diário da República de 2-7-2004, página 65

– de 9-4-2003, proferido no recurso n.º 422/03

– de 8-10-2003, proferido no recurso n.º 870/03,

– de 5-11-2003, proferido no recurso n.º 1462/03,

– de 12-11-2003, proferido no recurso n.º 1237/03,

– de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1258/03, publicado no Apêndice ao Diário da República de 2-7-2004, página 167;

– de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1181/03;

– de 2-2-2005, proferido no recurso n.º 1171/04,

(<sup>5</sup>) É incompreensível a referência feita no início deste n.º 2 ao «*onus legais de reclamação ou impugnação*», parecendo mesmo que se trata de um lapso, pois o que seria compreensível e adequado seria referirem-se os «*direitos legais de reclamação e impugnação*», que, naturalmente, como sucede relativamente a qualquer outra liquidação, não são prejudicados pelo facto de haver possibilidade de revisão do acto tributário.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007

### Assunto.

*Prescrição. Prazo. Termo. Sábado.*

### Sumário:

- I — A disposição da primeira parte da alínea e) do artigo 279º do Código Civil é aplicável ao prazo de prescrição, cujo termo, se cair em domingo ou dia feriado, se transfere para o primeiro dia útil.*
- II — O mesmo acontece com o prazo que termine em sábado, por interpretação actualista da norma, já que também este não é, presentemente, dia útil, ao contrário do que sucedia aquando da publicação do Código Civil.*

Processo n.º: 533/07-30.

Recorrente: João José Encarnação Raposo.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1 – **JOÃO JOSÉ ENCARNAÇÃO RAPOSO**, residente em Lagoa, recorre da sentença de 11 de Abril de 2007 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou parcialmente precedente, quanto às dívidas relativas aos períodos de Outubro de 1992 a Junho de 1996, e improcedente quanto às dívidas posteriores, a oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de contribuições para a segurança social.

Formula as seguintes conclusões:

«a)

A douta sentença recorrida entendeu que o prazo de prescrição em causa e que terminou num Sábado, a 04-02-2006, passaria para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, Segunda-feira, 06-02-2006, por força do disposto na alínea e) do artigo 279.º do Código Civil.

b)

Contudo tal norma reporta-se exclusivamente a prazos terminados em Domingos e dias feriados, o que não é manifestamente o caso em apreço, já que o prazo da prescrição dos autos teve o seu termo num Sábado;

c)

Mesmo que assim não se entendesse, tal normativo não teria aplicação ao caso em apreço, já que a prescrição opera-se simplesmente pelo não exercício, no decurso do prazo legalmente previsto, de um direito já previamente definido;

d)

Ou seja, para a verificação prescrição basta ocorrer o decurso do tempo legalmente previsto para o efeito, sem necessidade da ocorrência de qualquer outro facto ou a prática de qualquer outro acto;

e)

Por outro lado, a citação, como causa interruptiva da prescrição, deverá ocorrer dentro do prazo legalmente previsto para o termo da prescrição, ou seja, teria que ocorrer até ao dia 04-02-2006, inclusive, e apenas ocorreu no dia 06-02-2006;

f)

Para mais e salvo melhor opinião, a génese da alínea e) do artigo 279º do Código Civil que prevê a passagem para o primeiro dia útil do prazo com termo em Domingos e dias feriados tem subjacente a ocorrência de um outro facto externo ao mero decurso do prazo ou a prática de um acto, o que não acontece com a prescrição que opera com o mero decurso do tempo;

g)

Pelo que mal andou a douda sentença recorrida quando fez aplicação de tal normativo ao prazo de prescrição em apreço nos presentes autos.

Nestes termos e nos demais de direito (...), deverá a douda decisão recorrida ser revogada, dando-se provimento total à oposição deduzida pelo aqui recorrente com todas as consequências legais daí decorrentes (...).

1.2. O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I. P., defende a manutenção do decidido, concluindo deste modo a sua contra-alegação:

«1

A douda sentença recorrida declarou a Oposição deduzida improcedente e em consequência determinou a não verificação da prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de 12/1996 a 08/2000.

2

De acordo com o disposto no artº 119 da referida Lei 17/2000, este diploma entrou em vigor (verificados) 180 dias após a data da sua publicação, ou seja, entrou em vigor no dia 05/02/01.

3

*O decurso do prazo de prescrição dos 5 anos só se verificou no dia 07/02/06*, uma vez que, tratando-se de um prazo fixado em anos, o mesmo só termina às 24 horas do dia que corresponda dentro do último ano àquela data, ou seja, termina no dia 05/02/06.

4

No entanto, como dia 05/02/06 foi um Domingo, o fim do prazo dos 5 anos transferiu-se para o primeiro dia útil, i.e., 06/02/06, de acordo com o disposto no art. 279 alínea e) do Código Civil, aplicável por força do artº 296 do mesmo diploma legal.

5

Veja-se neste sentido os Acórdãos nºs 1502/06 de 16/01/07, 1573/07 de 14/02/07, 1557/07 de 14/02/07 e 1567/07 de 14/02/07 todos do Tribunal Central Administrativo Sul, bem como Acórdão n.º 68/06.6B6PNF de 07/09/06 do Tribunal Central Administrativo Norte.

6

A citação interrompe a prescrição, nos termos do artº 49 n.º 1 da L.G.T, concluindo-se no caso em apreço nos presentes autos que o novo prazo de prescrição de 5 anos ainda não se completou, em virtude da interrupção operada pela citação no dia 06/02/06.

Nestes termos (...), deverá manter-se na íntegra a douda sentença proferida pelo tribunal “ad quo”.

1.3. O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que «Os fundamentos do recurso não procedem.

Por um lado, a norma da alínea e) do art. 279.º do Código Civil aplica-se aos prazos de prescrição: é o que decorre do art. 296.º do mesmo diploma e da «ratio» do preceito: há, por exemplo, factos que interrompem a prescrição, que só podem ser praticados em dias úteis.

Por outro lado, aquela alínea e) tem de ser interpretada como abrangendo, hoje, também o sábado, pois, modernamente, tal dia da semana é, como se sabe, genericamente equiparado aos domingos e feriados, diferentemente do que sucedia quando o Código Civil foi editado, em 25-11-1966, em que, como se sabe, o sábado era, genericamente, dia útil.

Há, assim, que confirmar o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

«A execução fiscal (e apensos) foi instaurada para cobrança de contribuições para a segurança social relativas aos períodos de 10-1992, 06-1996, 12-1996 e 02-1997 a 08-2000.

O Oponente foi citado para a execução em 6 de Fevereiro de 2006.

O Oponente pagou as suas contribuições para a segurança social relativas aos períodos de 10-1992 e 06-1996».

3.1. O recorrente opôs-se à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança de dívidas à Segurança Social invocando a prescrição das referentes aos meses anteriores a Dezembro de 2000, inclusive.

A sentença considerou que o novo prazo de prescrição, fixado em 5 anos pelo artigo 63º n.º 2 da Lei n.º 17/2000, entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001, por força do artigo 119º da mesma lei. Contando-se o novo prazo a partir dessa data, conforme dispõe o artigo 297º n.º 1 do Código Civil (é referido, por aparente lapso, o artigo 271º), o prazo de 5 anos esgotava-se em 4 de Fevereiro de 2006, transferindo-se, porém, para 6 seguinte, por o dia 4 ter caído a um sábado, por aplicação da alínea e) do artigo 271º do mesmo diploma. E, como a citação ocorreu, precisamente, a 6 de Fevereiro de 2006, a prescrição, ainda não consumada, interrompeu-se, começando a contar-se novo prazo de 5 anos, que não decorrerá.

A recorrente diverge da sentença por entender que o prazo de prescrição que termina a um sábado não se transfere para o dia seguinte, já que a lei não se refere aos sábados, mas só aos domingos e feriados, e que a disposição do artigo 279º alínea e) do Código Civil se não aplica ao prazo prescricional, devendo a citação para a execução, como causa interruptiva da prescrição ter sido feita, *in casu*, até ao dia 4 de Fevereiro de 2006. Como ocorreu só em 6 seguinte, ocorrerá já a prescrição.

3.2. A alínea e) do art. 279.º do Código Civil estabelece que «o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo».

A norma pode decompor-se em dois segmentos, o primeiro até ao ponto e vírgula e o segundo depois dele.

Da letra da primeira parte da norma resulta que o termo de qualquer prazo, incluindo o de prescrição, que caia em domingo ou feriado, se transfere para o primeiro dia útil seguinte.

Isto é assim para todos os prazos, sem razão para excluir o prescricional, de acordo, aliás, com o artigo 296.º do mesmo diploma, que estabelece serem «aplicáveis, na falta de disposição especial em contrário, aos prazos e termos fixados por lei», as regras do artigo 279º.

Mas, além disso – segunda parte da norma –, quando o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo, o termo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil após férias.

Este segundo segmento da alínea e) não se aplica ao prazo de prescrição, posto que, quanto a ele, não há qualquer acto a ser praticado em juízo. Os actos relevantes, em termos prescricionais, que possa haver a praticar em juízo não respeitam ao prazo em si, mas à sua interrupção.

3.3. A alínea em análise nada prevê relativamente ao termo do prazo que ocorra ao sábado.

Todavia, deve interpretar-se a norma, quando se refere aos domingos e feriados, como incluindo os sábados, ou seja, todos os dias não úteis. Assim entendeu, em jurisprudência já do ano corrente, este Tribunal, nos processos n.ºs 360/07, 359/07, 613/07 e 538/07, de 20 de Junho, 5 de Julho, 10 de Outubro, e 17 de Outubro, respectivamente.

O Código Civil foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47344, de 25 de Novembro de 1996, para vigorar a partir de 1 de Junho de 1967, como se dispõe no n.º 1 do seu artigo 2º.

Nesse tempo, a vulgarmente chamada «semana inglesa» não estava generalizada, e muito menos a «semana americana». Ou seja, o sábado era um dia útil, ou, ao menos, parte dele. Os tribunais só a partir de 1980 passaram a encerrar ao sábado, por determinação do artigo 3º da Lei n.º 35/80, de 29 de Julho.

Assim, o legislador, ao determinar a transferência do termo do prazo de prescrição para um dia útil, quando este termo caísse em dia não útil, identificando como tais os domingos e feriados, exprimiu o mesmo que, se fosse hoje, significaria com uma referência aos sábados, domingos e feriados (veja-se o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil). Como, aliás, fez em 1985, ao alterar o Código de Processo Civil, cujo artigo 145º aludia, na versão inicial, apenas, aos domingos e dias feriados.

3.4. No caso dos autos, a citação ocorreu em 6 de Fevereiro de 2006, que é o primeiro dia útil seguinte ao termo do prazo de prescrição de 5 anos, aplicado a dívidas cujo prazo de prescrição já estava em curso, quer se considere que a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor a 4, sábado, quer a 5, domingo, de Fevereiro de 2001.

Como, então, e pelas razões ditas, não ocorrerá, ainda, a prescrição, o prazo interrompeu-se, nos termos do art. 63º n.º 3, da Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto.

Com esta interrupção ficou inutilizado o prazo decorrido, iniciando-se um novo prazo, nos termos do artigo 326.º n.º 1, do Código Civil, aplicável às obrigações tributárias por força do disposto no artigo 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária.

Pelo exposto não ocorreu a prescrição das dívidas de contribuições para a segurança social relativas aos meses de Dezembro de 1996 a Agosto de 2000.

Tendo decidido isto mesmo, a sentença recorrida merece ser mantida, face à improcedência dos fundamentos do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo do oponente, fixando em 1/6 (um sexto) a procuradoria.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator por vencimento) — Pimenta do Vale — Jorge de Sousa (vencido nos termos da declaração junta).



### Voto de vencido

Votei vencido pelas seguintes razões:

1 – A alínea e) do art. 279.º do Código Civil estabelece que «o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver de ser praticado em juízo».

Como se depreende da parte final desta alínea e), o que nela se estatui aplica-se quando está em causa apreciar a tempestividade de um «acto sujeito a prazo»: a regra que dele se extrai é a de que se o termo final para a prática do acto termina em dia não útil (domingo ou feriado, à face do teor literal), transfere-se para o primeiro dia útil subsequente, sendo equiparáveis a dias não úteis as férias judiciais, se se está perante um acto que tiver de ser praticado em juízo.

Se é certo que, como defende o Oponente, sob o seu ponto de vista de devedor, que a prescrição não depende de qualquer acto, também o é que, sendo o seu fundamento negligência ou desinteresse do credor na cobrança do seu crédito, o regime da prescrição se reconduz à concessão ao credor de um prazo para providenciar no sentido da cobrança do crédito, findo o qual deixa de poder promover a cobrança coerciva.

Por outro lado, a própria regra básica da prescrição prevista no CC, que é a de que o prazo começa a correr quando o direito puder ser exercido (art. 306.º, n.º 1, daquele Código), aponta manifestamente no sentido de ser sob esta perspectiva do exercício do direito pelo credor que se tem de abordar a aplicação do regime da prescrição, encarando o prazo como o prazo para a prática de actos tendentes à cobrança do crédito.

Assim, não há obstáculo derivado da natureza da prescrição que afaste a possibilidade de aplicação das regras de contagem de prazos previstas no art. 279.º do CC, regras estas que, por força do disposto no art. 296.º do mesmo Código «são aplicáveis, na falta de **disposição especial em contrário**, aos prazos e termos fixados por lei».

No entanto, esta norma é inaplicável, pois, há disposições legais de que se infere existir um **regime especial**.

Com efeito, nos termos do art. 323.º do CC, no que respeita a interrupção da prescrição por actos do titular do direito, os actos que a podem provocar são todos de natureza judicial, praticados pelo próprio tribunal (citação, notificação ou outro meio judicial pelo qual se dê conhecimento do acto àquele contra quem o direito pode ser exercido), pelo que o regime que lhes é aplicável em primeira linha é, também em matéria de prazos, o previsto na lei processual civil.

O facto de se estar perante actos praticados pela administração tributária num processo de execução fiscal e não por um tribunal, não afecta esta conclusão, pois o processo de execução fiscal tem natureza judicial mesmo na parte que corre perante as autoridades administrativas (art. 103.º, n.º 1, da LGT).

No que respeita a este regime da lei processual civil, o art. 143.º, n.º 2, do CPC, prevê, a título excepcional, a possibilidade de serem efectuadas citações em dias em que os tribunais estiverem encerrados e em férias judiciais. Esta possibilidade aponta manifestamente no sentido de que o regime de transferência da prática de actos cujos termos ocorram em dias não úteis não se aplicar às citações, pois a justificação para previsão dessa excepção para as citações está conexas com o primordial efeito civil da citação, que consiste no efeito interruptivo da prescrição <sup>(1)</sup>, sendo esse o único efeito da citação que pode explicar a urgência da sua efectivação em dias não úteis.

Por isso, é de concluir que o prazo para interromper a prescrição através de citação que termine em dia não útil ou em férias judiciais não se transfere para o primeiro dia útil subsequente, pois se esta transferência ocorresse não se justificaria a possibilidade excepcional de a realizar nesses dias não úteis.

Assim, e em resumo, por um lado, existindo um regime especial para a interrupção da prescrição através de citação, não se aplica a regra do art. 279.º, alínea e) do Código Civil; e, por outro lado, segundo as regras aplicáveis a esta forma de interrupção da prescrição não há transferência de prazo para o primeiro dia útil subsequente quando o prazo terminar em dia não útil ou em férias judiciais. <sup>(2)</sup>

Consequentemente, no caso em apreço, o prazo de prescrição das obrigações tributárias em causa ocorreu em 4-2-2006, quando esse prazo se completou.

Por isso, concederia provimento ao recurso e julgaria extintas, por prescrição, as obrigações de contribuições relativamente às quais o acto potencialmente interruptivo ocorreu no dia 4-2-2006. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

<sup>(1)</sup> O regime anterior ao deste art. 143.º, que já vem da redacção do CPC de 1939, confirma esta interpretação, pois no CPC de 1876, depois de se enunciar a regra de que «os actos judiciais não podem ser praticados em dias santificados ou feriados, nem durante as férias», previa-se expressamente que «durante as férias e nos dias santificados ou feriados, podem contudo praticar-se as arrematações, e bem assim os actos indispensáveis para interromper a prescrição ou evitar qualquer dano irreparável».

No CPC de 1939 e versões posteriores, esta expressão genérica foi substituída pela referência às citações e notificações, o que deixa perceber claramente que a razão da admissibilidade excepcional da prática destes actos em dias não úteis é a necessidade da sua prática para interromper a prescrição.

<sup>(2)</sup> Essencialmente neste sentido de que transferência do termo do prazo para o primeiro dia útil subsequente, prevista na alínea e) do art. 279.º do CC, não se aplica à interrupção da prescrição podem ver-se os acórdãos do STJ de 14-2-1996, processo n.º 4399, publicado no Boletim do Ministério da Justiça n.º 454, página 492, de 26-3-2003, processo n.º 03S2931, e de 24-1-2007, processo n.º 06S3757.

**Acórdão de 28 de Novembro de 2007.****Assunto:**

*Contribuições para a Segurança Social. Prescrição. Prazo substantivo. Termo. Modo de contagem. Interrupção da prescrição. Aplicação da lei no tempo.*

**Sumário:**

- I — A Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001 e veio diminuir o prazo de prescrição das dívidas à segurança social de dez para cinco anos.*
- II — Terminando o prazo prescricional a um sábado, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, nos termos do artigo 279.º, alínea e), do Código Civil – aplicável à contagem dos prazos substantivos em geral.*
- III — Se o prazo de prescrição for interrompido pela instauração, ou citação, na execução fiscal, fica inutilizado todo o tempo decorrido até esse momento, começando nesta data a correr novo prazo prescricional de 5 anos – artigo 326, n.º 1, do Código Civil -, sempre salvo o caso da cessação do respectivo efeito interruptivo.*

Processo n.º 614/07-30.

Recorrente: José Vicente Luz.

Recorrido: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Jorge Lino.

1.1 José Vicente Luz vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, que julgou improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal para cobrança de contribuições para a Segurança Social.

1.2 Em alegação, o recorrente formula as seguintes conclusões.

a) A douda sentença recorrida entendeu que o prazo de prescrição em causa e que terminou num Sábado, a 04-02-2006, passaria para o primeiro dia útil seguinte, ou seja, Segunda-feira, 06-02-2006, por força do disposto na alínea e) do artigo 279º do Código Civil.

b) Contudo, tal norma reporta-se exclusivamente a prazos terminados em Domingos e dias feriados, o que não é manifestamente o caso em apreço, já que o prazo da prescrição dos autos teve o seu termo num Sábado.

c) Mesmo que assim não se entendesse, tal normativo não teria aplicação ao caso em apreço, já que a prescrição opera-se simplesmente pelo não exercício de um direito já previamente definido no decurso do prazo legalmente previsto.

d) Ou seja, para a verificação prescrição basta ocorrer o decurso do tempo legalmente previsto para o efeito, sem necessidade da ocorrência de qualquer outro facto ou a prática de qualquer outro acto.

e) Por outro lado, a citação, como causa interruptiva da prescrição, deverá ocorrer dentro do prazo legalmente previsto para o termo da prescrição, ou seja, teria que ocorrer até ao dia 04-02-2006, inclusive, e apenas ocorreu no dia 06-02-2006.

f) Para mais e salvo melhor opinião, a génese da alínea e) do artigo 279º do Código Civil que prevê a passagem para o primeiro dia útil do prazos com termo em Domingos e dias feriados tem subjacente a ocorrência de um outro facto externo ao mero decurso do prazo ou a prática de um acto, o que não acontece com a prescrição que opera com o mero decurso do tempo.

Nestes termos e nos demais de direito que V. Excelências mui doutamente suprirão, deverá a douda decisão recorrida ser revogada, dando-se provimento à oposição deduzida pelo aqui recorrente com todas as consequências legais daí decorrentes (...).

1.3 O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P., contra-alegou e conclui do seguinte modo.

1. A douda sentença recorrida declarou a Oposição deduzida improcedente e em consequência determinou a não verificação da prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de 10/1996 a 04/2005.

2. De acordo com o disposto no artº 119 da referida Lei 17/2000, este diploma entrou em vigor (**verificados**) 180 dias **após** a data da sua publicação, ou seja, entrou em vigor no dia 05/02/01.

3. O decurso do prazo de prescrição dos 5 anos só se verificou no dia 07/02/06, uma vez que, tratando-se de um prazo fixado em anos, o mesmo só termina às 24 horas do dia que corresponda dentro do último ano àquela data, ou seja, termina no dia 05/02/06.

4. No entanto, como dia 05/02/06 foi um Domingo, o fim do prazo dos 5 anos transferiu-se para o primeiro dia útil, i.e., 06/02/06, de acordo com o disposto no artº 279 alínea e) do Código Civil, aplicável por força do artº 296 do mesmo diploma legal.

5. Veja-se neste sentido os Acórdãos nºs 1502/06 de 16/01/07, 1573/07 de 14/02/07, 1557/07 de 14/02/07 e 1567/07 de 14/02/07 todos do Tribunal Central Administrativo Sul, bem como Acórdão n.º 68/06.6B6PNF de 07/09/06 do Tribunal Central Administrativo Norte.

6. A citação interrompe a prescrição, nos termos do artº 49 n.º i da L.G.T, concluindo-se no caso em apreço nos presentes autos que o novo prazo de prescrição de 5 anos ainda não se completou, em virtude da interrupção operada pela citação no dia 06/02/06.

Nestes termos, e nos melhores de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deverá manter-se na íntegra a douda sentença proferida pelo tribunal “*a quo*”.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Parece-nos não ter razão o recorrente, por duas ordens de razões:

1 - o prazo não terminou no dia 4, mas sim no dia 5 de Fevereiro de 2006;

2 - ainda que tivesse terminado no dia 4, sábado, ter-se-ia transferido para o dia 6.

A Lei 17/2000 foi publicada no dia 8 de Agosto de 2000. Nos termos do seu artigo 119 “*A presente lei entra em vigor 180 dias após a data da sua publicação*”.

Ora, nos termos do artigo 279 alínea b) do Código Civil, “*na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr;*” pelo que o primeiro dia do prazo é o dia 9 e o último o dia 5 de Fevereiro de 2001. Consequentemente, o prazo de prescrição terminaria no dia 5 de Fevereiro de 2006.

Se, porém, se entender que o prazo terminou no dia 4 de Fevereiro de 2006, mesmo assim não tem razão o recorrente.

Tem sido jurisprudência pacífica do STJ e dos tribunais da Relação que, para efeitos do artigo 279 alínea e) do Código Civil, o sábado tem de ser equiparado ao domingo.

“I - Nos prazos substantivos, o termo ocorre em dia certo sem se suspender nas férias, feriados, sábados ou domingos, salvo a hipótese do seu termo ocorrer num destes dias;

II - O artigo 279 do Código Civil não prevê o sábado nem teria de prever, porque nessa data as secretarias judiciais estavam abertas ao sábado o que só veio a ser alterado pela Lei 35/80, de 29 de Julho;

III - Mesmo quando as secretarias judiciais estavam abertas ao sábado, só no período da manhã, se entendeu que os prazos que findavam nesse dia passariam para o primeiro dia útil seguinte.

Assento do Supremo Tribunal de Justiça, 16/03/71 - Boletim do Ministério de Justiça 205, página 115.

Tal como se refere no texto deste acórdão “Mas deve sustentar-se que, se o prazo termina em sábado, passe para o primeiro dia útil seguinte, face à alínea e) do referido artigo 279, pois, a não ser assim, o prazo seria diminuído de um dia, pois teria a acção de ser proposta na sexta-feira.

Os prazos judiciais, por serem normalmente prazos certos, suspendem-se nas férias, sábados, domingos e feriados, para que os dias do prazo sejam todos dias úteis.

Já nos prazos substantivos, normalmente mais longos, o termo ocorre em dia certo, sem se suspender nas férias, feriados, sábados e domingos, salva a hipótese do seu termo ocorrer num destes dias. O prazo não é alongado, mas também não pode ser encurtado.

O citado artigo 279 não prevê o sábado no termo do prazo, pois no domínio do Código Civil, as secretarias judiciais estavam abertas aos sábados.

Tal só veio a ser alterado pela Lei n. 35/80, de 29 de Julho.

Mas a aplicação do preceito aos sábados é evidente, pois a razão de ser da lei é a mesma dos feriados e domingos, e por estarem fechadas as secretarias judiciais.

Há que integrar a norma da lei, nos termos dos nºs 1 e 2 do artigo 10 do Código Civil.”

Somos de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

### **1. Factos provados.**

*Na execução fiscal executam-se créditos de cotizações e contribuições para a segurança social referentes aos períodos de 10-1996 a 04-2005.*

*O Oponente foi citado para a execução em 6 de Fevereiro de 2006.*

*O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. declarou prescritas as quantias exequendas referentes ao período de 12-1994.*

### **2. Factos não provados.**

*Todos os factos relevantes alegados se provaram.*

2.2 Está em causa, nos autos, a prescrição das contribuições para a segurança social relativas aos meses de Outubro de 1996 a Abril de 2005 – tendo o oponente, ora recorrente, sido citado para a execução fiscal no dia 6-2-2006.

O artigo 53.º, n.º 2, da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, fixava o prazo de prescrição em dez anos.

Todavia, o artigo 63.º, n.º 2, da Lei 17/2000, de 8 de Agosto, fixou-o em cinco anos.

Por modos que, nos termos do artigo 279.º do Código Civil, é este o prazo aplicável, contado “a partir da entrada em vigor da lei nova”.

Pelo que a primeira questão dos autos é justamente a da sua entrada em vigor.

E, a tal propósito, estabelece o artigo 119.º da dita Lei 17/2000 que “a presente lei entra em vigor 180 dias após a data da sua publicação”.

Assim, na sua interpretação puramente literal e por mera contagem aritmética, teriam de passar 180 dias sobre aquela data de 8 de Agosto de 2000 – já que o primeiro dia não entra no cômputo do prazo – artigo 279.º, alínea *b*) -, o que situaria o início da vigência em 5 de Fevereiro de 2001.

Mas não será esse o modo mais correcto de ver as coisas.

Na verdade, estabelece o artigo 2.º da Lei n.º 74/98, de 11 de Novembro, que, na falta de fixação do dia, os actos legislativos e os outros actos de conteúdo genérico “entram em vigor no 5.º dia após a publicação”.

Saliente-se que o “quinto dia” não corresponde à passagem de cinco dias mas de quatro: assim, a lei entra em vigor no 5.º dia após a publicação e não passados cinco dias, após este momento.

Trata-se, no primeiro caso, de um nome numeral ordinal e, no segundo, de um cardinal, aquele mostrando a ordem, o lugar numérico que as coisas, animais ou pessoas ocupam numa série e este determinando o número exacto das mesmas.

Todavia, dada a geral dificuldade de lidar com os números ordinais (para já não falar dos proporcionais – multiplicativos e partitivos – e dos colectivos), sobretudo quando estes tenham de dizer-se em mais de dois numerais simples, a prática jurídica tem considerado, para o falado efeito da determinação do início da vigência das leis, os números cardinais como se fossem ordinais.

Por simetria com a dita Lei n.º 74/98, deveria assim ter-se dito que a Lei n.º 17/2000 entrava em vigor no centésimo octogésimo dia após a data da sua publicação.

Dada, pois, a dita prática jurídica e porque estamos em matéria garantística de prazos, tem-se a Lei n.º 17/2000 por entrada em vigor no dia 4 de Fevereiro de 2001.

Pelo que o prazo prescricional de 5 anos, previsto no seu artigo 63.º, n.º 2, se completou no dia 4 de Fevereiro de 2006, um sábado.

Modo de ver que levanta a segunda questão dos autos.

Com efeito, segundo dispõe o artigo 279.º, alínea *e*), do Código Civil, “o prazo que termine em domingo ou dia feriado transfere-se para o primeiro dia útil; aos domingos e dias feriados são equiparadas as férias judiciais, se o acto sujeito a prazo tiver que ser praticado em juízo”.

Assim, há que equacionar a questão de saber se o prazo prescricional terminado ao sábado, se transfere para o primeiro dia útil seguinte.

Este artigo 279.º aplica-se ao termo dos prazos, transferindo-o para o primeiro dia útil seguinte, se este se verificar em domingo ou dia feriado. O que bem se compreende, pois, se assim não fosse, o prazo seria diminuído em, pelo menos, um dia.

Com efeito, tal normativo vale, “*mutatis mutandis*, para a fixação dos prazos legais” (cfr. **Pires de Lima e Antunes Varela**, *Código Civil Anotado*), que não só em matéria de negócios jurídicos (Como refere **Mário de Brito**, *Código Civil anotado*, vol. I, p. 342, nota 570: “O artigo fala em termo e em prazo. Termo é a fixação de tempo pela referência a certa data: - estipula-se, por exemplo, que uma dívida se vence em determinado dia. Prazo é a fixação de tempo com referência a uma série de momentos temporais (anos, meses ou anos): - estipula-se, por exemplo, que uma dívida se vencerá no prazo de um ano), aplicando-se a prazos relevantes para a prática de actos.

A razão de ser do artigo 297.º, ao ordenar a predita transferência de prazos, concretiza-se em que, se há actos que não têm que ser praticados em juízo, como normalmente acontece relativamente aos negócios jurídicos, outros têm efectivamente de ser praticados nos ou pelos tribunais, como é o caso dos prazos judiciais, tendo o legislador resolvido equipará-los para tal efeito.

É que, enquanto os prazos processuais se suspendem nas férias judiciais (excepto se a sua duração for igual ou superior a seis meses ou se tratar de actos a praticar em processos que a lei considere urgentes) e o seu termo se transfere para o primeiro dia útil seguinte se terminarem em dia em que os tribunais estejam encerrados - artigo 144.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil -, os prazos substitivos, normalmente mais longos, não sofrem tal suspensão nas férias, feriados ou fins de semana. Todavia, nos preditos termos do artigo 279.º, o termo do seu prazo, ocorrendo num destes dias, transfere-se para o primeiro dia útil. Caso contrário, o interessado teria menos prazo do que o concedido por lei para praticar o acto.

Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de Março de 1991, processo n.º 002785.

Ora, o instituto da prescrição visa sancionar a negligência do titular do direito: não tendo sido exercido, o direito extingue-se decorrido este prazo – que, atenta a sua finalidade, se pode suspender e/ou interromper.

Pelo que, apesar de constituir uma garantia do devedor – decorrido o prazo prescricional, o devedor pode opor-se ao exercício do direito, não por este ser impossível mas por tal exercício já não ser razoável -, o termo do prazo é, nos preditos termos, mais relevante para o titular do direito.

E, assim sendo, o artigo 279.º, alínea e), primeira parte, do CC, é aplicável ao prazo de prescrição, mas já não sempre a segunda: é que o termo do prazo que termine nas férias judiciais apenas se transfere para o primeiro dia útil “se o acto (...) tiver que ser praticado em juízo”.

Ora, o prazo de prescrição não carece de qualquer acto praticado em juízo para decorrer. A sua interrupção é que pode operar-se por acto praticado em juízo.

Trata-se, pois, de realidades jurídicas distintas, mas articuladas: o prazo substantivo de prescrição obedece às regras do artigo 279.º do CC e o prazo processual da citação é disciplinado, não por esta norma, mas pelas dos artigos 143.º e 144.º do CPC, sendo que, nos termos do n.º 2 daquele primeiro inciso normativo, as citações podem ser efectuadas durante o período das férias judiciais.

Isto é, a citação realizada durante as férias judiciais interrompe o prazo de prescrição que esteja a decorrer, pelo que não é necessário que tal prazo se transfira para o primeiro dia útil após as férias, uma vez que o titular do direito pode, neste período, interromper a prescrição.

Cfr. o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 24 de Janeiro de 2007, processo n.º 06S3757.

Sucedo, portanto, que, como ficou dito, o termo do prazo prescricional de 5 anos, previsto no artigo 63.º, n.º 2, da Lei n.º 17/2000, se verificou no dia 4 de Fevereiro de 2006, um sábado.

Todavia, a dita alínea e) apenas prevê apenas a transferência dos prazos que terminem ao domingo, dia feriado e nas férias judiciais (neste último caso, só se o acto tiver que ser praticado em juízo, nos preditos termos).

Contudo, a solução é a mesma.

Em 1966, ano em que foi aprovado o Código Civil, as secretarias judiciais estavam abertas aos sábados, situação que só foi alterada em 1980, com o artigo 3.º da Lei n.º 35/80, de 29 de Julho, que reestruturou as secretarias judiciais.

Aliás, note-se que o artigo 144.º, n.º 2, do CPC, a que se fez referência, por ter sido alterado em 1985, já equipara os sábados aos domingos e dias feriado.

Sendo que, mesmo antes de 1980, se entendia que os prazos que findassem aos sábados, transferiam o seu termo para o dia útil seguinte – cfr. o assento de 16 de Março de 1981, *in Boletim*, n.º 295, p. 115, o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 9 de Junho de 1988 – processo n.º 1893 e **Vaz Serra**, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, 105, p. 345.

Ou seja, o último dia do prazo de prescrição de 5 anos previsto na Lei n.º 17/2000 foi 6 de Fevereiro de 2006, segunda-feira, dia em que o recorrente foi citado.

Importa, pois, verificar se ocorreu algum facto interruptivo ou suspensivo da prescrição, sendo certo que nos autos estão em análise contribuições para a segurança social relativas aos meses de Outubro de 1996 a Abril de 2005 e só o artigo 63.º daquele último diploma legal veio regular, pela primeira vez, esta matéria no âmbito das contribuições ora em crise.

E, assim sendo, as disposições relevantes, de acordo com a data em que ocorreu o facto tributário, são, sucessivamente, o artigo 27.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, o artigo 34.º do Código de Processo Tributário, o artigo 49.º da Lei Geral Tributária ou o artigo 63.º, n.º 3, da Lei n.º 17/2000, uma vez que apenas as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, valendo as de natureza substantiva apenas para os factos posteriores à entrada em vigor destes diplomas.

Todavia, no caso dos autos, atento o disposto no artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil, a todas as dívidas é aplicável este último diploma, pois que se trata de lei que estabelece um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior, não faltando, segundo a lei antiga, menos tempo para o prazo prescricional se completar.

Na verdade, mesmo relativamente à dívida mais antiga, de Outubro de 1996, e mesmo não tomando em linha de conta a instauração da execução, que, se anterior à LGT, interrompia a prescrição, isto é, considerando o prazo de 8 anos desta lei, faltavam, em 4 de Fevereiro de 2001, mais de 5 anos para o prazo de prescrição se completar, pelo que é este o prazo aplicável.

Ora, a Lei n.º 17/2000 entrou em vigor, como se disse, em 4 de Fevereiro de 2001, sendo pois aplicáveis os ditos artigos 49.º, n.º 1, e 63.º, n.º 3, que estatuem que a citação interrompe a prescrição.

E tendo a citação da execução interrompido a prescrição no último dia do prazo, todo o tempo decorrido entre 4 de Fevereiro de 2001 e 6 de Fevereiro de 2006 ficou inutilizado, começando nesta data a correr novo prazo prescricional de 5 anos – artigo 326, n.º 1, do Código Civil – que não se encontra decorrido.

Pelo que não se encontram prescritas as dívidas em causa.

E, então, havemos de convir que a Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto, entrou em vigor em 4 de Fevereiro de 2001 e veio diminuir o prazo de prescrição das dívidas à segurança social de dez para cinco anos.

Terminando o prazo prescricional a um sábado, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, nos termos do artigo 279.º, alínea e), do Código Civil - aplicável à contagem dos prazos substantivos em geral.

Se o prazo de prescrição for interrompido pela instauração, ou citação, na execução fiscal, fica inutilizado todo o tempo decorrido até esse momento, começando nesta data a correr novo prazo pres-

cricional de 5 anos – artigo 326, n.º 1, do Código Civil -, sempre salvo o caso da cessação do respectivo efeito interruptivo.

Cf. tudo o que acaba de ser dito (com as alterações necessárias às diferentes datas das contribuições em causa) no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5-7-2007, proferido no recurso n.º 359/07, que aqui, *data venia*, se reproduziu a bem dizer textualmente.

Sobre a contagem do prazo prescricional e transferência do seu termo para “o primeiro dia útil”, aplicável à contagem dos prazos substantivos em geral, cf. ainda José Dias Marques, *Prescrição Extintiva*, Coimbra Editora Limitada, 1953, pp. 220 a 222.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 28 de Novembro 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* (Voto a conclusão, com a declaração de voto coincidente com a do Cons. António Calhau) — *António Calhau* (voto a conclusão com a declaração de que considero que a Lei 17/2000 entrou em vigor em 5 de Fevereiro, domingo, transferindo-se, todavia, o prazo em causa para o 1.º dia útil seguinte, segunda-feira, dia 6).

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Caducidade do direito de liquidar. Ilegalidade.*

### Sumário:

*Em processo de impugnação judicial, a hipótese de caducidade do direito de liquidar, nos termos do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, justificará a decisão de anulação da liquidação, por ilegalidade, mas não fundamenta a decisão de «extinguir a instância, por manifesta inutilidade da lide».*

Processo n.º 647/07-30.

Recorrente: PRESS 4 – Edições Sociedade Editora, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

1.1 “Press 4 - Edições Sociedade Editora, Lda” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que, nos presentes autos de impugnação judicial «do acto tributário de liquidação de retenções na fonte de IRS com o n.º 2005 6410004173, relativo ao ano de 2001, no montante de € 20.836,39 e, bem assim, do acto tributário de liquidação dos correspondente juros compensatórios, no montante de € 4.658,46», «se decide extinguir a instância, por manifesta inutilidade da lide».

1.2 Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

a) Na decisão ora questionada entendeu-se que, por se ter verificado que a recorrente havia sido notificada da liquidação para além do prazo que a DGCI dispunha para o fazer, havia caducado o direito à liquidação e, em consequência de tal, decidiu-se extinguir a instância por inutilidade superveniente da lide e não se anulando o acto tributário.

b) A recorrente havia formulado, após articular factos que consubstanciavam a sua causa de pedir, no final da sua PI, o pedido de anulação do acto tributário.

c) O prazo de caducidade previsto no artigo 45º da LGT é um prazo dentro do qual a DGCI pode efectuar a liquidação e notificar a mesma à contribuinte/recorrente sendo a mesma, deste modo, válida.

d) Ou seja um acto tributário praticado e notificado à recorrente, como foi o caso presente, após decorrido o prazo de caducidade é um acto inválido e, por isso, ilegal.

e) A DGCI, por força dos artigos 8º e 55º da LGT, encontra-se estritamente vinculada ao princípio da legalidade.

f) E se aquela DGCI praticou um acto que já se viu ser inválido, e foi reconhecido como tal, então está a violar aquele princípio pelo que o referido acto tributário deveria ter sido anulado.

g) Uma vez que os actos inválidos/ilegais anulam-se e não se declara qualquer extinção da instância por inutilidade da lide.

h) Entende a recorrente que não tem aplicação in casu o artigo 287º, alínea e), do CPC pois que a extinção por inutilidade superveniente teria de assentar em qualquer facto ocorrido na pendência da

instância e o facto aqui em causa, a decorrência do prazo de caducidade que levou à ilegalidade do acto praticado pela DGCI, já tinha ocorrido anteriormente.

i) Como entendem, aliás, a doutrina e jurisprudência supra citadas.

j) Violou a sentença ao assim também não entender os artigos 287º, alínea e) do CPC, 8º, 45º 5 55º da LGT e 99º do CPPT pelo que deve ser revogada e substituída por uma decisão que declare o acto praticado pela DGCI como ilegal e, por isso, o anule, isto uma vez que o tribunal de recurso se encontra munido de todos os elementos que lhe permitem decidir em substituição.

Nestes termos e nos melhores de Direito deverá o presente recurso merecer provimento e, em consequência, ser revogada a sentença e substituída a mesma por uma outra que declare a ilegalidade do acto tributário e, por isso, ordene a sua anulação.

1.3 Não houve contra-alegação.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de «que o recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida», dizendo ainda o seguinte.

A questão que a recorrente vem submeter à apreciação e julgamento deste Supremo Tribunal Administrativo, prende-se com as consequências da falta de notificação da liquidação de imposto (IRS) dentro do prazo de caducidade.

Entendeu a sentença recorrida que por se ter verificado que a recorrente havia sido notificada da liquidação para além do prazo que a Direcção Geral das Contribuições e Impostos dispunha para o fazer, havia caducado o direito à liquidação e, em consequência decidiu extinguir a instância por inutilidade superveniente da lide, não anulando o acto tributário.

Alega o recorrente que não tem aplicação in casu o artigo 287º, alínea e) do CPC pois que a extinção por inutilidade superveniente teria de assentar em qualquer facto ocorrido na pendência da instância e o facto aqui em causa, a decorrência do prazo de caducidade que levou à ilegalidade do acto praticado pela DGCI, já tinha ocorrido anteriormente.

Fundamentação:

Em nosso parecer o recurso merece provimento.

Com efeito, nos termos do art.º 45.º, nº1 da Lei Geral Tributária direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

A jurisprudência e a doutrina vêm entendendo que à luz daquele regime legal constituem factos impeditivos da caducidade do direito à liquidação não só a perfeição interna do acto de liquidação como também a notificação desta no prazo legal, constituindo a notificação da liquidação, sem consideração do devido prazo de caducidade, fundamento de impugnação judicial - vide neste sentido os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28/03/2007 recurso 0965/06 (*A notificação da liquidação sem consideração do devido prazo de caducidade não constitui nunca fundamento de oposição à execução fiscal, mas, antes, de impugnação judicial*) e de 27.02.2002 processo 26722, (*A falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade, constitui fundamento de oposição à execução fiscal, nos precisos termos do artº 24º n.º 1 alínea e) do CPPT. II - Decorrido aquele prazo, tal falta integre-se na própria caducidade com atinência à ilegalidade da liquidação, ut art. 45º da LGT, e não à inexigibilidade da dívida exequenda, pelo que é fundamento de impugnação judicial, que não de oposição) ambos publicados in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

Sobre a questão refere Joaquim Gonçalves (A caducidade face ao direito tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 237): «a obrigatoriedade da notificação da liquidação no prazo de caducidade não retira ao próprio acto da notificação a natureza de requisito de eficácia, embora para efeitos de caducidade tal notificação tenha, por força da lei, definido um regime especial, pois que releva, agora, também como pressuposto da caducidade do direito à liquidação por parte do Estado, esta, sim, uma ilegalidade concreta que afecta a validade do acto de liquidação e que, como tal, é susceptível de fundamentar a respectiva impugnação».

No caso subjudice, resulta da decisão recorrida que não se mostra provado que a Administração Fiscal tivesse logrado efectuar aquela notificação no referido prazo.

Assim sendo, como bem sublinha a recorrente, o acto tributário praticado em tempo, mas notificado após o decurso do prazo de caducidade, é um acto ilegal, sendo tal ilegalidade fundamento de impugnação (art. 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário) e como tal deve ser anulado, não se vislumbrando fundamento para extinção da instância por inutilidade da lide.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se, no caso, ocorre, ou não, a extinção da instância por inutilidade da lide.

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Com data de 29-12-05, a AT emitiu o acto de liquidação de retenções na fonte relativas ao IRS do ano de 2001 (rendimentos do trabalho dependente respeitantes a todos os meses do ano, com excepção de Agosto), com o n.º 2005 6410004173, no montante total de € 25.494,85, onde se inclui a importância

de € 20.836,39 de imposto e de € 4.658,46, a título de juros compensatórios (cfr. cópia do documento junto a fls. 8, o qual se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos);

2. Tal como decorre da análise da cópia do documento referenciado no ponto precedente, tal acto tributário foi remetido à Impugnante por correio registado a que correspondeu o n.º de registo RY 323680392PT;

3. Dão-se por integralmente reproduzidos os documentos constantes de fls. 9 e 10 dos autos, correspondentes a dois *prints* retirados do site dos CTT relativos à consulta do registo n.º RY 323680392PT, nos termos do qual consta como data de “entrega conseguida” do referido objecto registado o dia 2 de Janeiro de 2006;

4. O acto tributário objecto da presente impugnação foi notificado à Impugnante no dia 2 de Janeiro de 2006 (cfr. fls. 8 e 9 dos autos);

5. A data limite do pagamento do acto impugnado foi fixada em 06/02/2006 (cfr. fls. 8);

6. A presente impugnação judicial foi deduzida em 21 de Fevereiro de 2006, conforme o teor do carimbo aposto na primeira página da p. i em apreciação.

### **Factos não provados**

Inexistem factos não provados com interesse para a decisão da causa.

2. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, «o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro».

A válida notificação ao contribuinte da respectiva liquidação integra-se, assim, como requisito necessário, no conceito legal de caducidade do direito de liquidação tributária – não bastando, para evitar a caducidade do direito de liquidar, que a liquidação tenha sido simplesmente operada dentro do pertinente prazo sem aquela indispensável notificação.

Sendo certo que, de acordo com o disposto no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, «constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade [...]».

E, assim, constitui fundamento de impugnação judicial também a ilegalidade em violação do que dispõe o n.º 1 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária: liquidação não validamente notificada ao contribuinte no prazo de caducidade.

Por outro lado, na alínea e) do art. 287.º do Código de Processo Civil, entre as causas de extinção da instância, está elencada a impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide.

A inutilidade ou impossibilidade da lide dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objecto do processo, ou encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade, de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio (cf. Lebre de Freitas e outros, no *Código de Processo Civil Anotado*, em anotação ao artigo 278.º).

A inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide ocorre ou porque se extinguiu o sujeito, ou porque se extinguiu o objecto, ou porque se extinguiu a causa – cf. Alberto dos Reis, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 3.º vol., p. 368.

No caso *sub judicio*, a sentença recorrida, em matéria de direito, reza como segue.

*O acto impugnando respeita a retenções na fonte de IRS relativas a rendimentos do trabalho dependente do ano de 2001.*

*O prazo de caducidade é de 4 anos, nos termos do artigo 45º da LGT, contando-se tal prazo, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no caso do IVA, o qual, porém, para o caso não releva.*

*No caso em análise estamos perante retenções de IRS relativas ao ano de 2001 e respeitantes a rendimentos do trabalho dependente referentes a todos os meses do ano, com a excepção do mês de Agosto. A propósito, importa ter presente que para efeitos de caracterização do imposto como periódico ou de obrigação única, deve atender-se, não ao imposto globalmente considerado, mas à natureza de cada prestação tributária em si considerada. São de obrigação única, por exemplo, as retenções na fonte a título definitivo, pelo menos quando o sujeito passivo do imposto não tiver a possibilidade legal de opção pelo englobamento. Não é o caso dos autos e, como tal, entende-se que, no caso, a caducidade deve ser contada segundo as regras gerais aplicáveis no caso dos impostos periódicos, em que o IRS se inclui.*

*Por ser assim, o prazo relevante para efeitos do exercício do direito à liquidação completa-se ao cabo de 4 anos contados a partir de 31 de Dezembro de 2001, terminando, pois, em 31 de Dezembro de 2005.*

*Ora, se assim é, e sem necessidade de amplas considerações, fácil é concluir, com a Impugnante, que a liquidação impugnada não lhe foi notificada dentro do prazo de caducidade de quatro anos, porquanto tal notificação foi efectuada em 2 de Janeiro de 2006, quando a mesma deveria ter ocorrido até ao dia 31 de Dezembro de 2005.*



*Conclui-se, portanto, que, não obstante o acto impugnado ter sido praticado dentro do prazo de caducidade - 29 de Dezembro de 2005 - o mesmo foi notificado para além desse mesmo prazo, o que determina a ineficácia desse acto.*

*Assim, e visto que está que o acto foi notificado fora do prazo de caducidade, tal reconduz-nos a outro ponto já antes afluído aquando da apreciação do eventual erro na forma do processo. Em concreto, a falta da notificação e o decurso do prazo de caducidade impedem, neste momento, que volte a ser praticado um acto de liquidação válido, donde se retira a manifesta inutilidade em apreciar se é válido um acto que não pode vir a ter eficácia.*

*Por tudo isto, e porque, no fundo, a situação concreta dos autos mais não traduz que a verificação de uma inutilidade superveniente da lide, o Tribunal não pode deixar de, reconhecendo tal situação, extinguir a instância com tal fundamento - cfr. artigos 287º, alínea e) do CPC, aplicável por força do artigo 2º do CPPT.*

*O que se disse em relação ao imposto vale integralmente em relação aos juros, pois as regras aqui aplicáveis são exactamente as mesmas.*

*Termos em que, e sem mais delongas, por se verificar que o acto impugnado foi notificado fora do prazo de caducidade do direito do Estado a liquidar os impostos e que o mesmo jamais poderá a vir a produzir efeitos, se decide extinguir a instância, por manifesta inutilidade da lide.*

*Como se vê, na sentença recorrida, decide-se «extinguir a instância, por manifesta inutilidade da lide».*

No entanto, a impugnante, ora recorrente, que veio atacar a liquidação do imposto com fundamento em caducidade do direito de liquidar, não teve satisfação do interesse que a fez demandar no caso, visto que não vê decretada a anulação da liquidação impugnada.

E, assim, a lide (*recte*: o presente processo de impugnação judicial) tem e mantém a sua específica utilidade de anulação da liquidação impugnada, por caducidade do direito de liquidar.

O erro da sentença recorrida está, portanto, em considerar haver inutilidade quando se verifica um fundamento de anulação. E a inutilidade da lide tem lugar quando é inútil apreciar os próprios fundamentos impugnatórios por algo que não integra estes. É o caso patente da prescrição que torna inútil a apreciação da verificação de tais fundamentos.

Estamos deste modo a concluir – e em resposta à questão decidenda – que no caso não ocorre a extinção da instância por inutilidade da lide.

E, então, havemos de convir que, em processo de *impugnação judicial*, a hipótese de *caducidade do direito de liquidar*, nos termos do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, justificará a decisão de anulação da liquidação, por *ilegalidade*, mas não fundamenta a decisão de «extinguir a instância, por manifesta inutilidade da lide».

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, e baixando os autos para conhecimento do mérito da causa, se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Jorge Lino* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Calhau*.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Execução Fiscal. Anulação da Venda.*

### Sumário:

- I — As normas do Código de Processo Civil relativas à notificação da decisão sobre a venda ao credor com garantia sobre os bens a vender - artigo 886.º-A, n.ºs 1 e 4 - não são subsidiariamente aplicáveis ao processo de execução fiscal.*
- II — A falta de citação, para a execução, dos credores com garantia real sobre os bens penhorados, tendo embora o mesmo efeito que a falta de citação do réu, todavia não importa a anulação da venda, da qual o exequente não haja sido exclusivo beneficiário - artigo 864.º, n.º 1, alínea b), e n.º 3 do Código de Processo Civil.*

Processo n.º 662/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: GENILOI - Soc. Comercial de Automóveis, Lda.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A Fazenda Pública vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que anulou a venda efectuada no processo de execução fiscal n.º 0744-99/101133.2, do Serviço de Finanças da Figueira da Foz.

Fundamentou-se a decisão na falta de notificação, à requerente, do despacho determinativo da venda, nos termos do artigo 864.º-A, n.ºs 1 e 4 do Código de Processo Civil.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1) - *A douda decisão sob recurso fez errada aplicação da lei por assentar o seu juízo sobre errada interpretação dos factos e das leis aplicáveis.*

2) - *Existem documentos e outras provas nos autos que não deixam dúvidas de que a penhora efectuada pela Fazenda Pública foi efectuada e, depois, registada em 27/9/2005 (primeiro facto dado como provado);*

3) - *Esta penhora incidiu sobre um veículo automóvel de matrícula 74-53-BE, com o valor patrimonial de 2.500 euros e foi efectuada no Processo de Execução Fiscal n.º 0744 1999 01011332 pendente no Serviço de Finanças da Figueira da Foz - I;*

4) - *Da certidão de ónus emitida pela Conservatória do Registo Automóvel competente não constavam, por razões que se desconhecem, quaisquer ónus ou encargos preexistentes;*

5) - *Por isso, a Fazenda Pública não notificou os credores com garantia real em conformidade com o artigo 339º CPPT (e também não o poderia fazer para cumprimento do disposto no n.º 1 do art. 886º-A do CPC);*

6) - *A autora pediu a anulação da venda ou, em alternativa, o reconhecimento e graduação dos seus créditos por não ter sido tomado em consideração a existência do ónus real que incidia sobre o bem vendido;*

7) - *Este fundamento (desconsideração da existência do ónus), enquanto fundamento da anulação da venda do bem onerado, só pode aproveitar ao adquirente.*

8) - *Os credores titulares de garantia real, invocando irregularidades procedimentais da venda nos termos e para os efeitos do art. 201º ex vi 908º do CPC, só podem recorrer à reclamação de actos do órgão de execução fiscal prevista nos artigos 276º e seguintes do CPPT.*

9) - *A forma processual mais adequada a esta pretensão era, portanto, a reclamação de actos do órgão de execução fiscal.*

10) - *Todavia, o momento a partir do qual se deveria contar o prazo de 10 dias previsto no art. 277º, iniciou-se em 23/1/2006 (art. 1º e 2º p.i.) e terminou em 3/2/2006, antes, portanto, da entrega da p.i.*

11) - *Pelo que, tendo caducado o direito à reclamação do art. 276º CPPT, já não é possível proceder à convalidação dos autos (para satisfação do pedido de anulação da venda) para a forma correcta;*

12) - *Por outro lado, o doudo despacho de fls. 157 considerou que a reclamação de créditos não é legalmente permitida por já ter expirado o prazo para o efeito. Todavia, como no presente caso não se trata de uma reclamação de créditos espontânea, independente de notificação e esta ocorreu em 23/1/2006 a douda p.i. é tempestiva e deveria ter sido apreciada;*

13) - *Ao contrário, a douda sentença sob recurso partiu do principio de que a forma processualmente correcta era a do “processo de anulação de venda”, mas parece muito respeitosa que a forma processual adequada era a “reclamação de actos do órgão de execução fiscal”, sendo já impossível a sua convalidação.*

14) - *Pelo que a douda decisão deveria ter conhecido do pedido de reclamação de créditos e não da anulação da venda;*

15) - *Subsidiariamente dir-se-á, contra o fundamento da procedência do pedido de anulação (preterição da notificação prevista no n.º 1 do art.º 886º-A do CPC e da notificação do n.º 4 do mesmo artigo, por a autora ser reclamante de créditos com garantia real e com o CPPT a venda ter passado a preceder a venda) que a venda em processo de execução fiscal tem uma especial natureza, a exigir maior celeridade do que a venda em execução civil, pelo que se lhe aplica a especial disciplina prevista nos artigos 248º e seguintes do CPPT;*

16) - *O n.º 1 do art. 886º-A CPC apenas tem aplicação “quando a lei não disponha diversamente”. E o CPPT dispõe de maneira diversa:*

a) o art. 248º CPPT impõe a modalidade de venda por propostas em carta fechada;

b) o art. 249º CPPT impõe a forma de publicitação da venda (por editais anúncios e internet)

c) o art. 250º CPPT impõe que o valor base da venda é o valor fixado no auto de penhora reduzido a 70%.

17) - *No processo de execução fiscal não existe uma “decisão sobre a venda” nos termos pressupostos no n.º 1 do art. 886º-A CPC. O despacho de marcação da venda fiscal apenas contém uma “decisão quanto ao momento da venda”.*

18) - *Portanto, na execução fiscal não faz sentido (para além de existir disciplina legal específica distinta) que se ouçam previamente à “decisão sobre a venda” o exequente, o executado e os credores com garantia sobre os bens a vender (n.º 1 do art. 886º-A);*

19) - Sendo irrelevante para o caso que no CPPT a reclamação de créditos tenha passado a preceder a venda dos bens penhorados na execução fiscal.

20) - É verdade que, em regra, no CPPT os credores com garantia real adquirem o estatuto de credores reclamantes antes do acto da venda (excepcionalmente não acontece assim em casos como o dos presentes autos bem como nos casos de reclamações espontâneas);

21) - Parece-nos que o n.º 4 do art. 886º-A CPC se refere apenas à decisão do agente da execução, referida no n.º 3, de fazer preceder a fixação do valor base dos bens das diligências necessárias à determinação do respectivo valor de mercado (não se aplica ao caso previsto no n.º 1);

22) - Sendo assim, o estatuto de credor reclamante não releva nos presentes autos com o sentido dado pela douda sentença.

23) - Finalmente, a douda sentença condenou a FP em custas por ter decaído na acção. Sem prejuízo do que acima se alega, parece que a FP não está sujeita a custas judiciais resultantes de incidentes ocorridos em processos de execução fiscal anteriores à entrada em vigor do Código da Custas Judiciais com as alterações resultantes do DL n.º 324/2003, de 27 de Dezembro;

24) - No presente caso, o Processo de Execução Fiscal a que se refere a presente acção é o PEF n.º 0744 1999 01011332, instaurado em 1999 no Serviço de Finanças da Figueira da Foz I;

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência hierárquica do Supremo Tribunal Administrativo, para conhecimento do recurso, por este não versar exclusivamente matéria de direito, “como se vê das duas primeiras conclusões das alegações” em que o recorrente “não se basta com o probatório fixado pelo Mmo. Juiz a quo.

Mostram-se corridos os vistos legais.

Em sede factual, vem apurado que:

- Foi penhorado em 16/5/05 um veículo automóvel, ligeiro misto, marca Toyota, modelo Hiace (21HA2) de combustível a gasóleo do ano de 1992, com matrícula 74-53-BE, com o valor patrimonial de 2.500,00 €;

- A penhora foi registada em 27/9/05;

- Por despacho de 11/11/05 foi determinada a venda por meio de proposta em carta fechada no dia 10/1/06, procedendo-se aos respectivos anúncios e à convocação de credores e venda judicial por edital;

- Na data da venda verificou-se a existência de uma proposta de aquisição pelo valor de 1.750,00 € apresentada por Alves & Pereira, Lda., tendo o veículo no mesmo acto sido adjudicado ao proponente e no mesmo dia foi feito depósito do preço;

- Por requerimento de 12/1/06 a Salvador Caetano, dirigido ao Chefe do Repartição de Finanças onde corre a execução, veio lembrar que o veículo se encontrava já penhorado à ordem do processo n.º 674/04.3TJCBR, com registo de 16/6/04;

- O Chefe da respectiva repartição ordenou a notificação para efeitos de reclamar créditos no prazo de 15 dias (fls. 92 e 93) por ofícios que aqui se dão por reproduzidos;

- A penhora efectuada no âmbito do processo de execução promovido pela Geniloi foi registada em 18/7/05 e a execução promovida pela Salvador Caetano em 16/6/04, conforme certidão de fls. 132 dos autos.

Vejamos, pois:

Há que apreciar, em primeiro lugar, a questão da competência deste tribunal, em razão da hierarquia, suscitada pelo Ministério Público, para a apreciação do recurso.

Todavia, o Supremo Tribunal Administrativo é competente, uma vez que a Fazenda recorrente não afronta os factos fixados na decisão recorrida – ou as respectivas ilações de facto – nem refere factos que a mesma não tenha considerado.

Efectivamente, a referência à penhora efectuada, como registada em 27-9-05 - conclusão 2 – consta expressamente, como tal, no item 2 do probatório, e a conclusão 1 apenas pretende significar que os factos assentes não suportam a conclusão jurídica da sentença – o que constitui matéria de direito.

Há, pois, que apreciar o recurso, devendo clarificar-se, desde já, o seu objecto.

Começando, no ponto, por referir-se que não está em causa que – cfr. conclusão 12 e seguintes – a forma processual mais adequada à pretensão da ora recorrida seja a da reclamação de créditos.

Na verdade, tendo a mesma cumulado o pedido de anulação da venda com o de reclamação de créditos – aliás em alternativa pelo que se não trataria de verdadeira cumulação – decidiu-se, por despacho de fls. 157, que o processo deveria seguir como de anulação de venda, com o processamento inerente.

Tal despacho transitou em julgado, pelo que não pode, ora, ser posto em causa.

Por outro lado, pretendendo a ora recorrida a anulação da venda – mais rigorosamente que ela fique sem efeito – mercê da ocorrência de nulidades processuais, o presente processo é o próprio e não, ao contrário do que pretende a recorrente, a reclamação de actos do órgão da execução fiscal, nos termos do artigo 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

É que o artigo 151.º do CPPT faz competir ao tribunal a apreciação do incidente de anulação da venda, sem ter em linha de conta os respectivos fundamentos.

O que bem se compreende se se atentar em que, na base de tal postulado normativo, está o carácter jurisdicional de tal apreciação, que engloba qualquer dos seus fundamentos.

Quanto ao mais:

A sentença anulou a venda por incumprimento do disposto no artigo 886.º-A do Código de Processo Civil, uma vez que o despacho referido no seu n.º 1 – que ordena a venda – não foi notificado à recorrida – seu n.º 4 – que preceitua a notificação de tal despacho “ao exequente, ao executado e aos credores reclamantes de créditos com garantia sobre os bens a vender”.

Todavia, no caso não se trata de credor reclamante – ainda que com garantia real sobre o bem vendido – pelo que, desde logo liminarmente, está afastada a obrigatoriedade legal da respectiva notificação.

E, depois, o STA tem entendido que tal inciso legal não é aplicável em processo de execução fiscal – cfr. desenvolvidamente o recente acórdão de 28 de Março de 2007 – recurso n.º 026/07.

Certo que a ora recorrida também não foi citada para a execução, nos termos do artigo 864.º, n.º 1, alínea b), do CPC, sendo que – n.º 3 – tal falta tem o mesmo efeito que a falta de citação do réu.

Todavia, não importa a anulação da venda, da qual o exequente não haja sido o exclusivo beneficiário, como é o caso pois que o veículo penhorado foi vendido a um terceiro.

Em suma: não há fundamento para a anulação da venda.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente o pedido de anulação da venda.

Custas pela ora recorrida na 1.ª instância, com taxa de justiça de 5 unidades de conta, não sendo devidas no STA.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Competência. Tribunal tributário extinto.*

### Sumário:

*Intentado no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa um recurso contencioso de acto atribuído à 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa por uma sociedade com sede no concelho de Cascais, a posterior extinção daquele Tribunal implica a remessa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, por ser o territorialmente competente, ex vi das disposições combinadas dos artigos 10.º do Decreto-Lei n.º 325/03 de 29/12 e 16.º e 50.º do ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/02 de 19/2.*

Processo n.º 665/07-30.

Recorrente: ZM — Produções Audiovisuais, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – ZM - Produções Audiovisuais, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra que considerou o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa competente, em razão do território, negando a própria, para conhecer do recurso contencioso que havia interposto do despacho de indeferimento tácito atribuído à 1ª Direcção de Finanças de Lisboa em recurso hierárquico, que tinha deduzido, em 22/12/00, do despacho do Chefe dos Serviços de Finanças, que indeferiu o requerimento no qual requeria a não extracção de certidão de relaxe com vista à instauração de processo executivo, invocando a inexigibilidade da liquidação que procedeu ao agravamento da colecta, por ter deduzido, em 31/10/00, impugnação judicial da liquidação do IVA, relativo ao ano de 1996, no valor de 21.460.994\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) A autoridade que praticou o acto recorrido, ou seja, que indeferiu o pedido de não extracção de certidão de relaxe com vista à instauração do processo executivo, é o Chefe do 1º Serviço de Finanças de Cascais.

B) O tribunal tributário de 1ª instância de Lisboa foi extinto na sequência da reforma dos tribunais administrativos e fiscais, concretamente, com a entrada em funcionamento dos novos tribunais tributários, como se alcança do artº 10º n.º 1 do DL n.º 325/2003 de 29 de Dezembro.

C) E assim, por força do disposto no n.º 2 do supra referido artigo 10º, os processos pendentes nos juízos tributários de Lisboa são redistribuídos pelos tribunais tributários de Lisboa, Loures e Sintra de acordo com as novas regras de competência territorial.

D) Pelo que, segundo as novas regras de competência territorial estabelecidas pelo Código de Processo dos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002 de 22 de Fevereiro, concretamente, segundo o artº 16º da mesma, o tribunal competente no presente caso é o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, considerando que a recorrente tem a sua sede em Cascais, que faz parte da área de jurisdição daquele, o qual, se encontra instalado a partir de 1 de Janeiro de 2004, no âmbito da portaria n.º 1418/2003 de 30 de Dezembro.

E) Com efeito, o Mmo. Juiz recorrido fez incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos, violando nomeadamente o disposto nos artigos 10º do DL n.º 325/2003 de 29 de Dezembro e 16º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002 de 22 de Fevereiro.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão que constitui o objecto do presente recurso foi já tratada em diversos arestos desta Secção do STA, aliás, alguns deles citados no parecer do Exmº Procurador-Geral Adjunto, nomeadamente no Acórdão de 12/7/06, in rec. n.º 133/06, pelo que e com vista a obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. artº 8º, n.º 3 do CC), com a devida vénia, passámos a transcrever, com as necessárias adaptações.

Diz-se, então, no referido aresto que “quando foi instaurado o presente processo vigorava o ETAF aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro. Os seus artigos 62º n.º 1 alínea e) e 63º n.º 1 atribuíam ao tribunal tributário de 1ª instância da área da sede da autoridade que praticou o acto recorrido competência para o respectivo recurso contencioso, porquanto se questiona um despacho da 1ª Direcção de Finanças de Lisboa respeitante a questão fiscal.

Ajuizando a situação à luz daquele artº 63º, mas já no decurso do ano de 2004, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa julgou-se incompetente, em razão do território, para conhecer do recurso, identificando como competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

Isto porque entendeu que, extinto o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o processo devia “transitar para o tribunal territorialmente competente, de acordo com as novas regras de competência territorial”, e esse era o de Sintra, por na sua área de jurisdição se situar a sede da recorrente.

Foi então a vez de o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra declarar a sua incompetência, em razão do território, para o recurso contencioso. E fê-lo – nem de outro modo podia ser – já na vigência do novo ETAF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, para entrar em vigor em 1 de Janeiro de 2004 (vd. o artigo 9º da lei, na redacção que lhe deu o artigo 1º da Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro).

...O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi extinto pelo artigo 10º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29/12, conjugado com os artigos 7º n.º 1 do mesmo diploma e 1º n.º 2 alínea i) da Portaria n.º 1418/2003, de 30 de Dezembro.

Nos termos dos nºs 2 e 3 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, os processos pendentes nos tribunais extintos “transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição”. Mas, como a área de jurisdição do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi repartida por vários dos novos tribunais, os processos que aí corriam “são redistribuídos pelos Tribunais de Lisboa, Loures e Sintra (...), de acordo com as novas regras de competência territorial”.

Ora, dispõe o artigo 16º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável ex vi artigo 50º do ETAF, que “os processos, em primeira instância, são intentados no tribunal da residência habitual ou da sede do autor ou da maioria dos autores”.

Deste modo, o tribunal para onde deve transitar o presente processo, conforme as novas regras de competência territorial, é o de Sintra, por na sua área ter sede a recorrente”.

No mesmo sentido, pode ver-se os acórdãos desta Secção do STA de 8/3/06, in proc. n.º 1.199/05 e de 26/4/06, in proc. n.º 131/06.

3 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e declarar territorialmente competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Lúcio Barbosa*.

**Acórdão de 28 de Novembro de 2007.****Assunto:**

*Reclamação. art. 276º do CPPT. Subida da reclamação. art. 278º do CPPT. Prejuízo irreparável.*

**Sumário:**

- I — O tribunal só conhecerá das reclamações, quando, depois de realizada a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final – art. 278º, 1 do CPPT.*
- II — Mas subirá de imediato se causar ao reclamante prejuízo irreparável – n. 3 do citado artigo.*
- III — As ilegalidades aí enunciadas não são taxativas.*
- IV — Alegando o reclamante a ilegalidade do despacho que ordenou a instauração do processo executivo, a que nem sequer vem assacada qualquer ilegalidade, e sem alegar sequer que o facto lhe causa o prejuízo irreparável a que alude aquele n. 3 do art. 278º do CPPT, a reclamação subirá a tribunal apenas depois de efectuada a penhora.*

Processo n.º 698/07-30.

Recorrente: Cruz & Companhia, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CRUZ & COMPANHIA, SA**, com sede na Rua da Escola, Lageosa do Dão, apresentou uma reclamação, junto do TAF de Viseu, alegando falta de citação (por a mesma não ter sido feita pessoalmente), o que constitui nulidade insanável.

E, na conclusão final, alega que o despacho que mandou instaurar o processo de execução fiscal se encontra viciado, pelo que deve ser declarada a revogação desse acto e dos subsequentes e ordenada a devolução das certidões da dívida à entidade exequente.

Pediu a subida imediata, e com efeito suspensivo, da reclamação, ao abrigo dos n.ºs. 3 a 5 do art. 276º do CPPT.

O Mm. Juiz *a quo* decidiu que a reclamação deveria subir apenas a final, ordenando a remessa dos autos à repartição de Finanças.

Inconformada, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A decisão recorrida faz aplicação da norma contida no art. 278º do Código de Procedimento e Processo Tributário na dimensão normativa segundo a qual a subida imediata das reclamações se restringe aos casos taxativamente previstos nos n.ºs. 3 e 5.

2) Padecendo essa dimensão normativa encontrada e aplicada de inconstitucionalidade orgânica e material.

3) A sentença recorrida deverá, por isso, vir revogada e substituída por o que é de Direito, com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não tem natureza urgente, dado que não foram alegados factos integradores de prejuízo irreparável.

2. Está em causa saber se a reclamação deve ou não subir imediatamente ao tribunal.

Vejamos então.

Apreciando a petição inicial, logo vemos que são duas as questões suscitadas pela reclamante: uma, tem a ver com o despacho que ordenou a instauração da presente execução. A outra, tem a ver com a nulidade da citação.

São coisas diversas, sendo que o despacho precede a citação.

Quid juris?

Quanto à invocada nulidade da citação, não pode ser a mesma objecto de reclamação, pois que nem sequer se pode falar em despacho da autoridade fiscal. O que houve é uma ordem do chefe do serviço de finanças a ordenar a citação, que foi efectuada pelos serviços. Se essa citação foi ou não efectuada regularmente, é questão que não é – nem pode ser – objecto de reclamação.

É a invocação de uma nulidade que o Mm. Juiz deve conhecer no próprio processo de execução.

Questão diversa tem a ver com a ilegalidade do despacho que ordenou a instauração do processo executivo.

Subirá imediatamente, como pretende a recorrente? Ou subirá apenas depois da penhora?

A questão está resolvida no art. 278º do CPPT.

Patentemente, a fundamentação aduzida pela recorrente não está abrangida pelo n. 3 do citado artigo.

Reconhecendo-se embora que tal normativo não é taxativo, reconhece-se que a recorrente não alegou (e obviamente não provou) que a decisão de que reclama lhe causou prejuízo irreparável.

Condição para a subida imediata da reclamação.

Pelo que o recurso está desde logo condenado ao insucesso.

E se é certo que o Mm. Juiz *a quo* parece considerar apenas as ilegalidades previstas no citado n. 3 daquela norma, não é menos verdade que, com o alcance mais vasto, que este Supremo Tribunal dá ao preceito em causa, mesmo aí se deve entender que não foi alegado (e obviamente não se prova) qualquer prejuízo irreparável, como consequência da decisão impugnada.

E a citação da executada ocorre depois do despacho que mandou instaurar a execução e os vícios próprios daquela nada têm a ver com o referido despacho.

Assim, a reclamação deverá subir a tribunal, depois da penhora (e nunca depois da venda, pois que o vício apontado ocorreu antes da penhora). Para conhecer apenas da invocada ilegalidade do despacho que ordenou a instauração da execução.

A sentença recorrida (no tocante ao ponto em questão) é pois de confirmar, com a presente fundamentação.

3. Face ao exposto, acorda-se:

a) Em revogar a decisão recorrida, no segmento em que não se conheceu da alegada nulidade de citação, a conhecer imediatamente no processo executivo pelo Mm. Juiz *a quo*;

b) Decidir que a reclamação interposta (no segmento em que questiona o despacho que mandou instaurar a execução) subirá apenas após a penhora, negando-se pois provimento ao recurso, confirmando-se assim, nesta parte, a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, na proporção de vencido, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Contribuições devidas à segurança social. Prescrição. Lei n. 17/2000, de 8/8. Interrupção da prescrição.*

### Sumário:

- I — As dívidas à segurança social das contribuições e cotizações prescrevem no prazo de 5 anos – art. 63º, 2, da Lei n. 17/2000,*
- II — A prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida – n. 3 do citado artigo.*
- III — Tendo o processo executivo sido instaurado em 1997 e o revertido notificado do projecto de reversão em 7/6/2006, não havendo até então, depois do início da vigência da referida Lei, qualquer outra diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, a obrigação de pagamento de contribuições e cotizações à segurança social prescreveu.*

Processo n.º 729/07-30.

Recorrente: António Manuel Gonçalves Mendes.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ANTÓNIO MANUEL GONÇALVES MENDES, identificado nos autos, opôs-se a uma execução que contra ele reverteu. Alegou a prescrição da dívida exequenda.

O Mm. Juiz do TAF de Braga julgou a oposição improcedente.

Inconformado, o oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Nos termos do 63º, 2 da lei 17/2000, de 8 de Agosto, a obrigação de pagamento das contribuições à Segurança Social prescreve no prazo de cinco anos a contar da data em que a obrigação deveria ter sido cumprida.

2. A anterior lei 24/84, de 14 de Agosto, no seu art. 53º, 2, bem como o DL 103/80, de 20 de Março, determinavam que o prazo de prescrição das referidas obrigações era de dez anos.

3. Tendo sido revertidas dívidas à Segurança Social reportadas ao ano de 1995, e tendo sido fixado pela lei um prazo de prescrição mais curto do que o previsto na lei anterior, surge, assim, uma questão de aplicação da lei no tempo que deverá ser solucionada com recurso à norma do art. 297º, 1 do Código Civil.

4. Uma vez que, por força do efeito interruptivo resultante da instauração dos processos executivos (factos 1 e 3) previsto no art. 34º,3 do CPT, à data da entrada em vigor da lei 17/2000 faltavam mais de 5 anos para se completar o prazo prescricional de 10 anos previsto na lei antiga,

5. Forçoso é concluir pela aplicação do novo prazo de prescrição de 5 anos, contados desde a entrada em vigor da lei 17/2000, ocorrida 180 dias após a sua publicação, e que se situa em 4 de Fevereiro de 2001.

6. Tal prazo não sofreu a influência de qualquer efeito interruptivo dos previstos no n. 3 do art. 63º da referida lei, na medida em que, a única diligência administrativa realizada no processo desde 4 de Fevereiro de 2001,

7. Se traduziu na mera requisição de uma certidão à Conservatória do Registo Comercial competente,

8. Sem conhecimento, pois, do responsável pelo pagamento,

9. Não preenchendo, desta forma, os requisitos que legalmente lhe são exigíveis para produzir aquele efeito jurídico.

10. Há, pois, manifesto erro de julgamento na aplicação das normais legais citadas em resultado do qual não foi reconhecida, como legalmente devia, a prescrição invocado,

11. E declarada a extinção da execução, como se impunha.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1. A 21/1/97 foi instaurada a execução n. 3590199701000519, contra a empresa sociedade “A. Mendes & Oliveira, Ld.”, por dívidas de contribuições e cotizações referentes ao período de 7,8 e 9 de 95, no montante de € 2.626,42.

2. Por carta de 26/5/97 foi citada para a execução a referida firma.

3. A 21/5/97 foi instaurada a execução n. 3590199701023632, contra a empresa sociedade “A. Mendes & Oliveira, Ld.”, por dívidas de contribuições e cotizações referentes ao período de 10, 11 e 12 de 95, no montante de € 1.464,83.

4. Por carta de 1/7/97 foi citada para a execução a referida firma.

5. A referida empresa foi declarada falida por sentença de 21/10/97, transitada em julgado a 11/12/97.

6. Por ofício de 28/10/97 foi requerida a remessa dos autos de execução ao processo falimentar.

7. A 12/11/97 foram os autos executivos remetidos ao processo falimentar.

8. As execuções foram devolvidas ao serviço de finanças a 18/3/02, na sequência de despacho, por ter sido determinada a imediata liquidação dos bens apreendidos à falida com dispensa das reclamações de créditos.

9. As execuções não obtiveram ali qualquer pagamento.

10. A 3/10/00 foi tentada penhora em bens da executada, tendo-se constatado que a mesma não possuía qualquer bem.

11. O oponente, António Manuel Gonçalves Mendes, deteve a qualidade de sócio e gerente da sociedade comercial, originária devedora, desde a data da sua constituição.

12. O oponente foi notificado do projecto de reversão e para exercer o direito de audição prévia a 7/6/06.

13. Por despacho de 22/6/06 foi a execução revertida contra o oponente, conforme fls. 30 do apenso, de que este foi citado por carta de 23/6/06.

14. A 9/4/2002 foi solicitada à conservatória certidão do registo comercial da executada.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

Será que a dívida exequenda, no tocante ao oponente, prescreveu?

Vejamos primeiro qual o regime aplicável.

E aqui não há qualquer dissonância entre as partes, sendo que o Mm. Juiz sufragou a tese respectiva.

Aplicável é a Lei n. 17/2000, de 8/8, que entrou em vigor em 4/2/2001, face ao disposto no seu art. 119º, diploma que fixa em 5 anos o prazo prescricional.

Isto em função do art. 297º do CC.



Na verdade, o diploma aplicável à data do facto tributário era o art. 34º n. 2 do CPT, que fixava em 10 anos o prazo prescricional.

Porém, aquando da entrada em vigor da referida Lei n. 17/2000, ainda não tinham passado cinco anos, pelo que a nova lei é a aplicável, por força do disposto no citado art. 297º do CC.

Até aqui não há divergências.

Divergências ocorrem é no tocante ao modo de contagem do prazo.

Na verdade, para a FP, com o assentimento do Mm. Juiz *a quo*, tal prazo começa a correr a partir de 18/3/2002, data da remessa dos autos de execução do processo falimentar ao serviço de finanças.

Ao invés, para o recorrente (aqui secundado pelo lúcido parecer do EPGA) tal prazo tem início com a vigência da citada Lei n. 17/2000 (ou seja, 4/2/2001).

E as consequências de uma ou de outra posição são relevantes. Na verdade, e face ao probatório, para quem entenda que o prazo apenas começa a correr em 18/3/2002, não há prescrição. Ao invés, para os seguidores da posição contrária, a prescrição efectivamente ocorreu.

Quid juris?

Vejamos então.

À data da instauração das execuções (21/1/97 e 21/5/97) vigorava o CPT.

E o n. 3 do art. 34º de tal compêndio normativo dispunha que a instauração da execução interrompia a prescrição, cessando porém esse efeito se o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, nesse caso, o tempo que decorresse após este período ao que tivesse decorrido até à data da autuação.

Não há nos autos notícia da paragem do processo durante mais de um ano, por facto não imputável ao contribuinte.

Assim, o processo executivo interrompeu a prescrição e não houve qualquer facto que a fizesse cessar.

Nesse entretanto, foi declarada a falência da executada em 21/10/97.

Dispunha então o art. 264º, n. 1, do CPT que, “proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de processo de recuperação de empresa ou declarada a falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração”.

Anote-se apenas que este preceito fala apenas na sustação dos autos executivos, nada determinando quanto à prescrição.

Mas que consequências decorrentes do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência (CPEREF), aprovado pelo Dec.-Lei n. 132/93, de 23/4, diploma aplicável?

Dispunha o art. 29º, n. 1, do citado Diploma:

“Proferido o despacho de prosseguimento da acção, ficam imediatamente suspensas todas as execuções instauradas contra o devedor e todas as diligências de acções executivas que atinjam o seu património, incluindo as que tenham por fim a cobrança de créditos com privilégio ou com preferência; *a suspensão abrange todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor*”.

E quando cessa tal suspensão da prescrição?

Di-lo o n. 2 desse artigo, que é do seguinte teor:

“A suspensão mantém-se até ao termo do prazo máximo estabelecido para a deliberação da assembleia de credores, fixado no n. 1 do art. 53º, ou, antes disso, até ao trânsito em julgado da decisão que homologue ou rejeite a providência de recuperação aprovada, declare findos os efeitos do despacho de prosseguimento ou determine a extinção da instância, não podendo, porém, a cessação da suspensão prejudicar o disposto nos artºs 95º, n. 2, e 103º, n. 3”.

Face ao probatório, constata-se que a suspensão da prescrição, por força deste normativo, não tem aplicação nos autos, por isso que o que está em causa nos autos é a falência, decretada, como vimos, em 1997.

Manteve-se assim e apenas a interrupção da prescrição, consequência do citado art. 34º, 3, do CPT.

Reconheça-se que hoje a situação é diferente, face ao disposto no art. 100º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo DL n. 53/2004, de 18/3, alterado pelo DL n. 200/2004, de 18/8, que estatui que “a sentença de declaração de insolvência determina a suspensão de todos os prazos de prescrição e de caducidade oponíveis pelo devedor, durante o decurso do processo”.

Porém, esta disposição não tem aplicação ao caso concreto. Desde logo, e independentemente de outras razões, face ao disposto no art. 12º, n. 1 do citado DL 53/2004.

Temos assim que a interrupção da prescrição ocorria apenas por força da instauração do processo executivo.

Sucede, porém, que a já referida Lei n. 17/2000, de 8/8, que alterou, como vimos, o prazo prescricional, alterou igualmente as causas interruptivas.

Agora, nos termos do n. 3 do art. 63º deste normativo, “a prescrição interrompe-se por qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida”.

Significa isto que, com a vigência desta Lei, a execução deixou de ter o efeito interruptivo já enunciado.

Quer isto dizer que a prescrição corre desde o início da vigência da referida Lei (4/2/2001). Significa isto que, aquando da citação do oponente (23/6/06), ou da notificação do projecto de reversão (7/6/06) já tinha decorrido o prazo prescricional (5 anos), uma vez que não há notícia nos autos da existência de “qualquer diligência administrativa, realizada com conhecimento do responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida”.

Ou seja, já tinha ocorrido a prescrição.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgando-se extinta a execução contra o oponente revertido.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Contribuição autárquica. Terreno para construção.*

### Sumário:

- I — Para efeitos de contribuição autárquica, terrenos para construção são os terrenos, situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se, no entanto, aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas, ou que, de acordo com planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou a equipamentos públicos (n.º 3 do artigo 6.º CCA).*
- II — São ainda tributados em contribuição autárquica, enquadrando-se na previsão da espécie “outros” (al. d) do n.º 1 do artigo 6.º CCA), os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º CCA e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 artigo 6.º CCA e ainda os da excepção do n.º 3 do mesmo artigo 6.º CCA.*
- III - Tratando-se de parcelas de terreno, física e juridicamente delimitadas, quer no título aquisitivo, quer no alvará de loteamento, situadas em aglomerado urbano, em local onde não é vedada a construção, com obras de urbanização já executadas, é evidente que, conforme declarado no título aquisitivo, estamos perante prédios urbanos, com a categoria de terreno para construção, ou, caso assim se não entenda, com a categoria de outros, por não se encontrarem abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º CCA, e, como tal, sujeitos a contribuição autárquica, nos termos dos artigos 6.º, n.ºs 1, als. c) e d), 3 e 4 do mesmo CCA.*

Processo n.º 766/07-30.

Recorrente: Banco Comercial Português, SA

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: Exmº Srº Consº Drº António Calhau.

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

**I** – Banco Comercial Português, SA, com os sinais dos autos, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza do TAF de Beja que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação da contribuição autárquica referente ao ano de 1997, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1.ª A contribuição autárquica é um imposto municipal que incide sobre o valor tributável dos prédios e não sobre o respectivo rendimento real ou presumido (v. art.º 103.º/2 da CRP; cfr. art.º 1.º do CCA; Ac. TCA (Norte) de 2006.03.16, Proc. 155/03);

2.<sup>a</sup> Em consequência das declarações de incompatibilidade, de substituição e de caducidade dos alvarás de loteamento n.ºs 1/93 e 1/96, emitidas pela CMS, o recorrente não era no ano de 1997 e não é actualmente proprietário de quaisquer lotes de terreno – fracções de território autárquico devidamente delimitadas, com individualidade própria, integradas num plano e destinadas a uma obra de edificação urbana, com as características, confrontações, áreas, classificações e identificações matriciais que foram consideradas nos actos tributários sub iudice;

3.<sup>a</sup> O recorrente não foi proprietário nem possuidor dos lotes em causa, no período a que respeitam os tributos em análise, pois aqueles pretensos imóveis não dispõem de qualquer autonomia física, económica ou jurídica, pelo que é manifesta a ilegalidade dos actos sub iudice (v. art.º 103.º da CRP; cfr. art.ºs 2.º e 8.º do CCA);

4.<sup>a</sup> Face à impossibilidade de aproveitamento urbanístico dos alegados lotes sub iudice, em consequência da inexistência dos licenciamentos adequados, aqueles terrenos não dispõem de “autonomia económica”, nem integram o património do ora recorrente como lotes autónomos (v. art.º 2.º/1 do CCA), não podendo “ter utilização geradora de quaisquer rendimentos” (v. art.º 3.º/2 do CCA), pelo que não podem ser tributados como prédios urbanos ou terrenos para construção (v. art.º 6.º do CCA; cfr. Ac. TCA (Sul) de 2001.10.02, Proc. 4643/00, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt));

5.<sup>a</sup> A declaração de ciência constante do título aquisitivo, no sentido da afectação dos pretensos lotes em causa à construção, baseou-se em pressupostos inexactos (v. alíneas C e F dos FA), pelo que é absolutamente irrelevante in casu (v. Ac. TCA (Sul) de 2000.12.19, Proc. 3670/00, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt));

6.<sup>a</sup> Os actos impugnados enfermam de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, tendo violado o disposto no art.º 268.º/3 da CRP e no art.º 77.º da LGT (cfr. art.ºs 124.º e 125.º do CPA);

7.<sup>a</sup> A douta sentença recorrida enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado frontalmente, além do mais, o disposto nos art.ºs 103.º e 268.º/3 da CRP, 1.º, 2.º, 3.º, 6.º e 8.º do CCA, 77.º da LGT e 124.º e 125.º do CPA.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se assente a seguinte matéria de facto:

A) Em 1993-03-26, a CMS emitiu o Alvará de Loteamento n.º 1/93 para o prédio rústico sito na freguesia de Porto Côvo, município de Sines, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sines sob o n.º 749, a fls. 59 v., do livro B-3 e n.º 00081/150268, da freguesia de Porto Côvo, e inscrito na respectiva matriz cadastral rústica sob o art.º 47.º, da secção EE, tendo sido autorizada a constituição de 290 lotes de terreno para construção;

B) Em 1993-08-27 é aprovado o Plano Regional do Ordenamento do Território do Litoral Alentejano – **PROTALI**;

C) Em 1994-03-29, por despacho do **Secretário de Estado da Administração Local e Ordenamento do Território**, foi declarada a incompatibilidade do Alvará de Loteamento n.º 1/93 com o PROTALI;

D) Em 1996-02-01, a CMS emitiu o Alvará de Loteamento n.º 1/96 “... *substitui integralmente o Alvará de Loteamento n.º 1/93, em nome de **INVESTIFINATUR – INVESTIMENTOS FINANCEIROS TURÍSTICOS, SA** (...) através do qual é licenciado o loteamento e as respectivas obras de urbanização que incidem sobre o prédio (...)*”;

E) Em 1996-04-29, o **Presidente da CMS** proferiu o despacho de deferimento do averbamento ao Alvará de Loteamento n.º 1/96, que consta do seguinte “... *onde se lê que o Alvará de Loteamento n.º 1/96 que substitui integralmente o Alvará de loteamento n.º 1/93, deve entender-se que o substitui nas partes que foram objecto de alteração*”;

F) Em 1997-04-24, por ofício n.º 0825, da CMS, foi o Loteador **INVESTIFINATUR – INVESTIMENTOS FINANCEIROS TURÍSTICOS, SA**, notificado de que “... *em reunião de Câmara de 1997-04-16 (...) foi aprovada a declaração de caducidade do Alvará n.º 1/96 (...) e aprovado um prazo de quatro meses para que o Loteador informe a CMS se vai apresentar um novo processo de loteamento com novo prazo para conclusão das obras de urbanização em falta ...*”;

G) Em 1997-05-23, por escritura de Dação em Cumprimento lavrada no 3.º Cartório Notarial de Lisboa pelo Impugnante foi dito “... *que no exercício da sua actividade financeira (...) concedeu à sociedade **RENASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA**, um financiamento (...) sob a forma de permissão de utilização de descoberto de conta à ordem (...). Que, do mesmo modo, o Banco concedeu à firma **SORPU – SOCIEDADE DE RECUPERAÇÃO DO PATRIMÓNIO URBANO, SA**, (...) um financiamento sob a forma de abertura de crédito (...) à data de trinta de Janeiro de mil novecentos e noventa e seis (...). Que a sociedade **RENASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA**, é dona e legítima possuidora dos prédios urbanos constantes do documento complementar (...) anexo a esta escritura, os quais se encontram*

onerados por hipoteca a favor do **BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, SA**, para garantia de todas as responsabilidades a assumir pela **SOPRU** perante este Banco, bem como já se encontra registada a aquisição provisória por dação em cumprimento. Que, pela presente escritura, a sociedade **RE-NASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LIMITADA**, transmite ao credor **BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS, SA**, a título de dação em cumprimento da dívida da mesma sociedade **RE-NASCENTISTA**, e dação em cumprimento parcial das obrigações assumidas pela sociedade **SOPRU**, pela soma dos valores dos prédios atrás referidos (...) os vinte e nove prédios urbanos, devidamente identificados e constantes do mencionado documento complementar ...”;

H) Acresce que para a outorga da escritura de Dação em Cumprimento melhor identificada na alínea supra foram os próprios serviços da Impugnante que prepararam toda a documentação necessária, que fizeram a vistoria ao local e o avaliaram, não tendo as testemunhas conhecimento de que a Impugnante tenha diligenciado para anular a referida escritura;

I) Os prédios situam-se em zona de aglomerado urbano;

J) Em 2003-07-16, foi a ora Impugnante citada de que no SF de Sines “... corre o processo executivo n.º 2259-02/101041.7 e apenso, instaurado contra **RE-NASCENTISTA – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA E TURÍSTICA, LDA**, por dívida de contribuição autárquica do ano de 2001, relativa aos lotes de terreno para construção urbana, sítos no Porto Covo – Sines, (...) com fundamento em que no ano em causa era esse Banco o proprietário daqueles prédios (...) contra esse Banco reverti a execução...”;

K) Em 2003-08-06, a Impugnante deduziu reclamação graciosa, tendo a mesma sido indeferida por despacho de 2005-01-14.

**III** - Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza do TAF de Beja que julgou totalmente improcedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrente contra a liquidação da contribuição autárquica referente ao ano de 1997, bem como o indeferimento da reclamação deduzida contra a mesma liquidação, relativamente aos prédios recebidos pela recorrente, a título de dação em cumprimento de dívida, em 23/5/1997, conforme escritura de dação em cumprimento lavrada no 3.º Cartório Notarial de Lisboa.

Sustenta o recorrente que, em consequência das declarações de incompatibilidade, de substituição e de caducidade dos respectivos alvarás de loteamento n.ºs 1/93 e 1/96, emitidos pela Câmara Municipal de Sines, o recorrente não era no ano de 1997, e nem é actualmente, proprietário de quaisquer lotes de terreno com as características, confrontações, áreas, classificações e identificações matriciais que foram consideradas nos actos tributários impugnados, pois os mesmos não dispõem de qualquer autonomia física, económica ou jurídica, pelo que é manifesta a ilegalidade dos actos *sub judice*, os quais enfermam ainda de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente.

A sentença recorrida, em seu entender, enferma assim de manifestos erros de julgamento, pelo que se impõe a sua revogação.

Vejam os. Está em causa a liquidação de contribuição autárquica referente ao ano de 1997 e relativa a vinte e nove prédios urbanos transmitidos ao recorrente em 23/5/1997 por escritura de dação em cumprimento lavrada no 3.º Cartório Notarial de Lisboa.

Esta contribuição é um imposto municipal que incide sobre o valor tributável dos prédios situados no território de cada município (artigo 1.º CCA), sendo devida pelo proprietário ou usufrutuário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeitar, presumindo-se proprietário ou usufrutuário, para efeitos fiscais, quem como tal figure ou deva figurar na matriz na data referida ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio /artigo 8.º CCA).

Para efeitos do Código da Contribuição Autárquica, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial (artigo 2.º, n.º 1 CCA).

Os prédios distinguem-se em rústicos e urbanos, os quais se dividem ainda, de acordo com o artigo 6.º CCA, em habitacionais, comerciais, industriais ou para o exercício de actividades profissionais independentes, terrenos para construção e outros.

Sendo terrenos para construção os terrenos, situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedido alvará de loteamento, aprovado projecto ou concedida licença de construção e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se, no entanto, aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas, ou que, de acordo com planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou a equipamentos públicos (n.º 3 do artigo 6.º CCA).

E enquadrando-se na previsão da espécie “*outros*” os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º CCA (“*São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação*”) e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 artigo 6.º CCA (*habitacionais, comerciais, industriais ou para o exercício de actividades profissionais independentes*) e ainda os da excepção do n.º 3 do mesmo artigo 6.º CCA (*aqueles a que as entidades competentes vedem toda e qualquer licença de construção, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas, ou que, de acordo com planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou a equipamentos públicos*).

Os prédios aqui em questão constituem parte dos lotes de terreno para construção a que o prédio rústico identificado na alínea A) do probatório deu origem por força do Alvará de Loteamento n.º 1/93 emitido pela Câmara Municipal de Sines em 26/3/1993.

Posteriormente foi declarada a incompatibilidade deste alvará com o PROTALI (Plano Regional de Ordenamento do Território do Litoral Alentejano), por despacho do SEALOT de 29/3/1994, tendo sido emitido novo alvará em sua substituição (1/96) em 1/2/1996.

Declarada a caducidade deste em 16/4/1997, foi, entretanto, o loteador notificado para apresentar novo processo de loteamento com novo prazo para conclusão das obras de urbanização em falta.

E só em 23/5/1997 os referidos lotes foram transmitidos ao ora recorrente.

Alega agora este que, em consequência das referidas declarações de incompatibilidade, de substituição e de caducidade dos alvarás de loteamento n.ºs 1/93 e 1/96, emitidos pela Câmara Municipal de Sines, não era em 1997, e nem é actualmente, proprietário de quaisquer lotes de terreno de terreno com as características, confrontações, áreas, classificações e identificações matriciais que foram consideradas nos actos tributários em análise, pois aqueles pretensos imóveis não dispõem de qualquer autonomia física, económica ou jurídica, pelo que não podem ser tributados como prédios urbanos ou terrenos para construção.

Não tem, porém, razão o recorrente.

Com efeito, as fracções de terreno em causa foram adquiridas pelo recorrente já após aquelas declarações de incompatibilidade, substituição e caducidade terem sido proferidas e não foi isso que impediu que a operação de aquisição se concretizasse, pois as mesmas encontravam-se perfeitamente delimitadas e individualizadas, devidamente identificadas e constantes do documento complementar junto à respectiva escritura pública que na ocasião foi lavrada no 3.º Cartório Notarial de Lisboa, como consta da alínea G) do probatório.

Daí que a autonomia física, jurídica e económica dessas fracções se não possa contestar pois esta resulta claramente da sua individualizada descrição na Conservatória do Registo Predial e inscrição na matriz predial urbana da freguesia de Porto Covo como atesta o citado documento complementar da escritura de dação em cumprimento (v. fls. 70 a 82 dos autos).

Acresce que, tratando-se de licença para a realização de operações de loteamento ou de obras de urbanização, a caducidade por motivo de obras suspensas ou abandonadas não produz efeitos relativamente aos lotes para os quais já haja sido aprovado pedido de licenciamento ou de autorização das obras de edificação neles previstas (n.º 7 do artigo 71.º do DL 555/99, de 16/12).

Por outro lado, tendo o recorrente declarado no próprio título aquisitivo tratar-se de prédios urbanos (terrenos para construção) e uma vez que a caducidade do alvará n.º 1/96 não se deveu à desconformidade da operação de loteamento anteriormente aprovada com qualquer plano de ordenamento do território ou com outro facto impeditivo de qualquer construção ou edificação nesse espaço mas tão só ao facto de o loteador não ter concluído as obras de urbanização no prazo fixado no alvará, razão por que lhe havia sido dado um prazo para que ele apresentasse um novo processo de loteamento com novo prazo para conclusão das obras de urbanização em falta, prazo esse que ainda decorria à data da aquisição, a escritura (e o respectivo negócio) também não foram anulados, mantendo-se, por isso, válidos e eficazes para todos os efeitos.

Deste modo, tratando-se de parcelas de terreno, física e juridicamente delimitadas, quer no título aquisitivo, quer no alvará de loteamento, situadas em aglomerado urbano, em local onde não é vedada a construção, com obras de urbanização já executadas, é evidente que, conforme declarado no título aquisitivo, estamos perante prédios urbanos, com a categoria de terreno para construção, ou, caso assim se não entenda, com a categoria de outros, por não se encontrarem abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º CCA, e, como tal, sujeitos a contribuição autárquica, nos termos dos artigos 6.º, n.ºs 1, als. c) e d), 3 e 4 do mesmo CCA.

E, assim sendo, a liquidação impugnada impunha-se.

Por último, também a alegada falta de fundamentação dos actos impugnados se não verifica.

Na verdade, tendo a impugnação como objectos imediato a decisão de indeferimento da reclamação graciosa e mediato a liquidação de contribuição autárquica, verifica-se que a decisão de indeferimento da reclamação assumiu a fundamentação constante do projecto de despacho elaborado em 29/6/04, onde de uma forma clara, suficiente e congruente se enunciam os fundamentos de facto e de direito que determinaram o sentido da decisão, em termos que permitem ao seu destinatário a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente (artigo 77.º, n.º 1 da LGT) – v. fls. 89 a 92 e 95 dos autos.

Razão por que os actos impugnados não enfermam, pois, de falta de fundamentação.

Improcedem, por isso, as conclusões das alegações de recurso, devendo, em consequência, a sentença recorrida ser assim confirmada.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida.

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

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Penhora – Bens prioritariamente a penhorar.*

### Sumário:

*Após a entrada em vigor da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, a penhora começa pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito exequendo, excepto se a dívida tiver garantia real que onere bens do devedor; caso em que a penhora começará por estes, só prosseguindo noutros quando se reconheça a insuficiência dos primeiros para conseguir os fins da execução – artigo 219.º, n.ºs 1 e 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 772/07-30.

Recorrente: Promório – Promoções Imobiliárias, SA.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Promório – Promoções Imobiliárias, SA, vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente a reclamação de acto do Chefe de Serviço de Finanças.

Fundamentou-se a decisão em que se mostra cumprido o disposto no artigo 219.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, na medida em que a contribuição autárquica exequenda já não goza de qualquer privilégio ou garantia, para além de que o prédio sobre que incide o imposto – que se pretende ver penhorado para pagamento da dívida – está onerado com um arresto decretado em 4 de Fevereiro de 1998, “bem como acção de impugnação de transmissão”, sendo que a sentença proferida no processo n.º 918/06 do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto não tem atinência ao caso dos autos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

*I. Um arresto declarado numa acção de impugnação pauliana há mais de 8 anos e sem decisão transitada em julgado, sobre um imóvel com o valor patrimonial de € 3.638.650, não fundamenta suficientemente a conclusão de improbabilidade de cobrança de uma dívida de IMI no valor de € 93.811.*

*II. A existência de um arresto e de uma acção de impugnação pauliana não impede a penhora de incidir sobre o prédio em questão e concretizada a venda, a Administração Fiscal ser por completo ressarcida dos montantes em dívida, por se aplicar o privilégio geral mobiliário e imobiliário de que beneficia o Estado pelas dívidas fiscais, nos termos dos artigos 747.º e 748.º do Código Civil.*

*III. Sendo o IMI um imposto que tributa o património, colocada em dívida a prática titularidade do imóvel a que respeita o IMI em execução, o tributariamente justo será a realização da penhora sobre*

*tal prédio, sob pena de, caso a acção de impugnação venha a ser julgada procedente, se ter tributado aquele que afinal não tem o património.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público excepcionou a competência do Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, já que “a recorrente não se basta com o julgamento da matéria de facto feito pelo Mmo. Juiz *a quo*”, “como se vê” da I conclusão que sintetiza os n.ºs 8 a 10 das alegações”.

Em sede factual, vem apurado que:

*1. Para pagamento da dívida exequenda de Contribuição Autárquica no montante de € 93.811,53, de que é devedora a reclamante, foram penhorados, em 9 de Abril de 2007,*

*a) U-1040 de Pessegueiro do Vouga;*

*b) U-695 de Pessegueiro do Vouga (fls. 46 e 47 cujos conteúdos se dão por integralmente reproduzidos)*

*2. A dívida exequenda respeita a dívidas de Contribuição Autárquica dos anos 2000, 2001 e 2002, e são relativas ao U-5386.*

*a) A dívida de 2000 foi inscrita para cobrança em 2001;*

*b) A dívida de 2001 foi inscrita em 2002;*

*c) A dívida de 2002 foi inscrita em 2003 (prints de fls. 120 e ss. e informação de fls. 125, cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido);*

*3. O U-5386, descrito na Conservatória do Registo Predial de Vila Franca de Xira, Alverca do Ribatejo, com o n.º 3854/041012 encontra-se arrestado para segurança da quantia de 200.001\$00 decretado em 4 de Fevereiro de 1998 e registado pela Ap. 46/19980209, renovada sucessivamente.*

*4. E foi intentada acção de impugnação da venda de à reclamante por “Vecotejo”.*

*5. E foi apreendido em processo de falência da falida “Vecotejo” (tudo como consta de fls. 65 e ss. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).*

*6. Foi proferida sentença no processo n.º 918/06.7BEPRT nos termos que constam da cópia junta aos autos a fls. 146 e ss., cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.*

*7. A sentença ordenou o levantamento das penhoras que incidiam sobre outros bens e “subsistindo a dívida apenas pelo IMI referente ao artigo urbano n.º 5386 inscrito na matriz predial de Alverca do Ribatejo (...). Assim sendo, em obediência ao disposto no artigo 219.º do CPPT, deveria a penhora ter recaído sobre este imóvel (único cujo IMI permanecia em dívida)”.*

*8. A sentença foi proferida em 23/9/2006 e as dívidas de IMI respeitavam a 2003 e 2004 (fls. 147 e ss. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).*

Vejamos, pois:

Há que apreciar, desde já, por prioritária, a questão da competência do Supremo Tribunal Administrativo.

Tem-se este, todavia, por competente, já que a recorrente, nos apontados termos, se refere a valores – da dívida e patrimoniais – e respectiva proporcionalidade, todos constantes do processo de execução fiscal – que tem natureza judicial (artigo 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária) –, sendo o juízo de impossibilidade de cobrança da dívida de retirar (ou não) apenas da sua comparação.

Conclui-se, pois, pela competência do tribunal para apreciação do recurso.

E, definindo o objecto deste, desde já se refere que a única questão que o tribunal pode apreciar é a da legalidade da penhora efectuada, face ao disposto no artigo 219.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Dispõe este normativo, sob a epígrafe “bens prioritariamente a penhorar”, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro:

1 – Sem prejuízo do disposto no n.º 4 do presente artigo, a penhora começa pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito exequente.

2 – Tratando-se de dívida com privilégio, e na falta de bens a que se refere o número anterior, a penhora começa pelos bens a que este respeitar, se ainda pertencerem ao executado e sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 157.º.

3 – (revogado.)

4 – Caso a dívida tenha garantia real onerando bens do devedor por estes começará a penhora que só prosseguirá noutros bens quando se reconheça a insuficiência dos primeiros para conseguir os fins da execução.

No caso, trata-se de concretizar a cobrança coerciva de dívida de contribuição autárquica dos anos de 2000 a 2002, inscritas para cobrança no ano seguinte a cada uma delas e relativas ao prédio U-5386, no montante de € 93.811,53.

Sendo que não foi este o prédio penhorado mas, antes, os referidos no n.º 1 do probatório.

Ora, desde logo, a dívida dos autos não goza de qualquer privilégio imobiliário já que a penhora foi efectuada em 2007 – artigos 24.º do Código de Contribuição Autárquica e 744.º do Código Civil.

Assim, aplica-se ao caso o n.º 1 do dito artigo 219.º, na sua nova redacção, começando a penhora “pelos bens cujo valor pecuniário seja de mais fácil realização e se mostre adequado ao montante do crédito exequente”.

Na verdade, como assinala JORGE DE SOUSA, *CPPT anotado e comentado*, 2.º vol., p. 447, nota 5, “o regime introduzido pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, parece visar dar ao órgão da execução fiscal maior flexibilidade na escolha dos bens a penhorar, permitindo-lhe, nos casos de inexistência ou insuficiência dos bens sobre que o crédito exequendo goze de garantia real, a formulação de um juízo concreto sobre quais os bens a penhorar, escolhendo aqueles que sejam de mais fácil venda que sejam suficientes para assegurar o pagamento do crédito exequente”.

Não tendo, assim, a penhora que recair no prédio sobre que incide a contribuição autárquica, aquela só podia ser posta em crise por excessiva, o que não está demonstrado, sendo que aquele está arrestado e é objecto de impugnação pauliana.

Refira-se finalmente que, no momento actual, é a recorrente o devedor já que este é o titular do prédio inscrito na matriz em 31 de Dezembro – artigo 8.º, n.º 1 e 3, do Código de Contribuição Autárquica -, não sendo ora possível equacionar eventuais vicissitudes futuras do prédio: toda a situação se tem de reportar à realidade actual.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 28 de Novembro de 2007.

### Assunto:

*Pessoa colectiva extinta. Escola profissional. Transmissão de obrigações tributárias.*

### Sumário:

- I — A extinção de uma pessoa colectiva não obsta a que contra ela seja extraído título executivo, relativamente a obrigação tributária, e instaurada acção executiva visando a cobrança coerciva da dívida.*
- II — O artigo 29º n.º 3 da Lei Geral Tributária admite a transmissão das dívidas fiscais de uma pessoa colectiva para outra, se tal for previsto na lei.*
- III — É o caso de uma escola profissional extinta por força do Decreto-Lei n.º 4/98, de 8 de Janeiro, em cujos termos as obrigações da escola profissional se transmitem para a entidade proprietária que constitua nova ao abrigo do diploma, tanto mais quando os estatutos desta última afirmam a assunção das obrigações decorrentes da actividade da escola desaparecida.*

Processo n.º 802/07-30.

Recorrente: Escola Profissional de Viticultura e Enologia da Beira Litoral e EVEB – Escola de Viticultura e Enologia da Bairrada – Escola Profissional.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **ESCOLA PROFISSIONAL DE VITICULTURA E ENOLOGIA DA BEIRA LITORAL** e a **EVEB – ESCOLA DE VITICULTURA E ENOLOGIA DA BAIRRADA – ESCOLA PROFISSIONAL**, com sede na Bairrada, Anadia, recorrem da sentença de 15 de Maio de 2007 do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que, na oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de dívidas de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), julgou a segunda carente de personalidade judiciária, absolvendo da instância a FAZENDA PÚBLICA, e improcedente a oposição quanto à primeira.

Formulam as seguintes conclusões:

«i.

A sentença ora recorrida veio julgar a oposição improcedente quanto à Escola Profissional de Viticultura e Enologia da Beira Litoral, absolvendo, em consequência, a Fazenda Pública do pedido.



ii.

Para fundamentar esta decisão, a sentença ancorou-se numa suposta sucessão jurídica entre a EVEB e a Escola Profissional que justificaria a assunção por esta das dívidas tributárias daquela.

iii.

Desaplicando *in casu* a alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, por considerar que a Escola Profissional é sucessora da EVEB, a sentença conclui que, por essa via, lhe foram transmitidas as obrigações fiscais que eram da responsabilidade desta última - logo, não haveria ilegitimidade.

iv.

Contudo, apesar de essa alegada sucessão ser o ponto crucial de toda a argumentação jurídica da sentença, em nenhum momento ela chega a ser jurídica e factualmente demonstrada.

v.

Na prática, há uma **absoluta falta de especificação dos normativos mobilizáveis** em prol da tese da sentença e da consequente imputação dos factos concretos na previsão dessas normas.

vi.

Quando muito, a sentença faz uma mera abordagem a uma situação cuja semelhança poderia valer ao auxílio da sua tese - a possibilidade legal de transmissão das obrigações "*mortis causa*" (...) expressamente prevista no art. 29.º, n.º 2 da LGT, sem nunca avançar para a sua concreta aplicação.

vii.

Acresce que, a sentença não só não concretiza juridicamente a sua posição, como ainda, acaba por avançar argumentos conflituantes que se excluem.

viii.

Se por um lado dispõe que "... *no caso vertente, verificou-se uma transmissão de obrigações tributárias, por força da sucessão, como resulta dos próprios estatutos da nova associação*".

ix.

Por outro, dispõe ainda que a "... *transmissão das obrigações tributárias "mortis causa" (a que se assemelha o caso sub judice [destacado nosso]) está expressamente prevista no art. 29.º, n.º 2 da LGT*". ISTO É,

x.

Se por um lado a sentença fundamenta a dita transmissão de obrigações tributárias numa sucessão contratual, vertida nos Estatutos da Escola Profissional, por outro, faz um recurso implícito à analogia partindo da suposta semelhança entre o caso sub judice e a transmissão de obrigações tributárias prevista no n.º 2 do art. 29.º da LGT.

xi.

Nos termos do n.º 1 do art. 29.º da LGT, os créditos tributários "... *não são susceptíveis de cessão a terceiros, salvo nos casos previstos na lei*".

xii.

Assim, as dívidas não são livremente transmissíveis sem assentimento do devedor, pelo que, a lei salvaguarda-se dispondo naquele sentido.

xiii.

Posto isto, a transmissão de obrigações tributárias, fundada, nos termos da sentença, no disposto no art. 3.º dos Estatutos da Escola Profissional, consubstanciaria, uma mera transmissão contratual de dívidas fiscais, com mera eficácia inter partes e, como tal, não estando especificamente prevista na lei, ineficaz em relação à Administração fiscal.

ALÉM DISSO,

xiv.

Acresce ainda que, estando aqui em causa a definição de um dos elementos essenciais da relação jurídica tributária e da sua efectivação, sujeita portanto ao princípio da legalidade tributária (art. 8.º da LGT), nos termos do n.º 4 do art. 11.º da LGT, não é admissível a integração analógica, pelo que, desde já se exclui a pretensa aplicação do n.º 2 do art. 29.º da LGT.

xv.

Assim sendo, como bem se demonstra, há na sentença uma **absoluta falta de especificação dos fundamentos jurídicos** que possam conduzir à conclusão da existência de uma sucessão entre a EVEB e a Escola Profissional e à consequente inadmissibilidade do fundamento para a oposição, disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT — ilegitimidade —, com a consequente nulidade do aresto (art. 125.º do CPPT).

xvi.

A corroborar esta posição, dispõe o acórdão do TCA (SUL), com data de 19.04.2005, no sentido de incluir na previsão daquela norma (alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT) a *“ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor”, que se verifica quando se citou pessoa diversa da que consta como devedora no título executivo ou quando foi citada pessoa na suposição errada de que era sucessora do executado”*.

xvii.

É o que, de facto, aqui sucede, daí a mobilização do referido fundamento de oposição previsto - ilegitimidade - cuja recusa pela sentença ora se contesta.

xviii.

*In casu*, o Tribunal *a quo*, como demonstramos, omitiu a fundamentação jurídica concreta da sua decisão, cometendo um grave erro de actividade jurisdicional que consubstancia a nulidade ora invocada.

xix.

Assim, **a sentença proferida é**, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigos 668.º do CPC e do dito n.º 1 do artigo 125.º do CPPT, **NULA, por não especificação dos fundamentos de direito que justificam a decisão.**

SEM PRESCINDIR,

xx.

Além da invocada nulidade, a sentença proferida pelo Tribunal *a quo*, padece ainda de ilegalidade, porquanto, faz uma errada interpretação e aplicação dos artigos 18.º, n.º 3 e 29.º, n.º 2 da LGT, bem como, do art. 204.º, n.º 1, alínea c) do CPPT.

xxi.

Dispõe o n.º 3 do art. 18.º da LGT que o sujeito passivo *“... é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável”*.

xxii.

Aqui, o sujeito passivo é a EVEB, recaindo sobre si a responsabilidade directa sobre a dívida em causa, sem prejuízo, nos termos da lei, da eventual reversão da dívida contra os responsáveis subsidiários.

xxiii.

Como decorre directamente dos autos, todo o processo executivo correu dirigido à EVEB (NIF 503.554.227), sendo ela a única e exclusiva responsável citada.

xxiv.

Aquando da emissão das certidões de dívida e da citação, a EVEB já não tinha qualquer existência jurídica.

xxv.

A Administração fiscal conhecia este facto – e, aliás, não podia deixar de o conhecer, sob pena desse desconhecimento lhe ser imputável – e, ainda assim, avançou com a execução contra a entidade extinta.

xxvi.

Neste caso, a Administração fiscal poderia ter accionado os responsáveis subsidiários (os seus administradores ou, no limite, os seus liquidatários), por *reversão do processo de execução fiscal*, nos termos do n.º 1 do art. 23º da LGT e do art. 159º do CPPT.

xxvii.

Pelo que, ao admitir a responsabilização da Escola Profissional pelas dívidas fiscais da EVEB, a sentença desconsidera em absoluto o disposto naquele n.º 3 do art. 18.º da LGT, enfermando assim de ilegalidade.

POR FIM,

xxviii.

A sentença enferma ainda de ilegalidade por violação do disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

xxix.

Segundo aquela norma, a oposição pode fundar-se também na falsidade do título executivo, quando esta possa influir nos termos da execução.

xxx.

Nos termos unanimemente estabelecidos na Jurisprudência, a “...a falsidade do título executivo (...) consiste na discordância entre os seus termos formais e a realidade que o mesmo se destina provar (cfr. Ac. STA, com data de 17.04.96).

xxxi.

Como se demonstra, desde o início, a EVEB sempre foi a única entidade referida no processo executivo e, como tal, foi a única citada nesse âmbito.

xxxii.

Desde o início, a Administração fiscal sabia - ou, pelo menos, não podia desconhecer - que a entidade citada já estava extinta há mais de um ano - se porventura não sabia daquela extinção, para todos os efeitos, *sibi imputet*.

xxxiii.

Não pode agora imputar-se à Escola Profissional, entidade absolutamente alheia às dívidas em causa, qualquer responsabilidade, principalmente, quando a Administração fiscal não lançou mão dos meios próprios de que dispunha há para salvaguarda dos seus interesses.

xxxiv.

Tal implicaria uma violação da legalidade e uma flagrante violação das mais elementares garantias de segurança e certeza jurídicas.

xxxv.

Na verdade, a posição agora sustentada pela Administração fiscal (sem quem entretanto tenha ocorrido algum facto superveniente que o justifique), não encontra qualquer correspondência no teor vertido nas certidões de dívida e na citação, porquanto, defende a responsabilidade da Escola Profissional, mas cita a EVEB.

xxxvi.

Verifica-se assim uma total discordância entre a tese da Administração fiscal, e a sua actuação em concreto, vertida na emissão daquelas certidões de dívida e da citação em nome da extinta EVEB.

xxxvii.

Esta desconformidade, pela inenarrável ameaça que representa para os direitos e legítimas expectativas da Escola Profissional, é cominada pela lei como fundamento bastante da oposição - alínea c) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT - devendo portanto, proceder no caso em apreço.

NESTES TERMOS, E NOS MAIS DE DIREITO APLICÁVEIS, DEVE A SENTENÇA PROFERIDA PELO TRIBUNAL *A QUO* SER REVOGADA E ALTERADA EM CONFORMIDADE COM OS FACTOS E O DIREITO APLICÁVEL NOS TERMOS *SUPRA* EXPOSTOS».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz manteve a sua decisão.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. Vem fixada a seguinte matéria de facto:

«a).

Pelo Serviço de Finanças da Anadia foi instaurada e corre termos a execução fiscal n.º 0035200101505777, contra EVEB – Escola de Viticultura e Enologia da Bairrada – Escola Profissional, para cobrança de dívidas provenientes de liquidações de IVA e juros compensatórios referentes aos anos de 1996 a 1999, no montante global de €252.217,19. – cfr. informação oficial de fls. 79 e certidões de dívidas de fls. 82 a 99.

b).

Na base de tais dívidas estão as liquidações de IVA efectuadas pela Administração Tributária, no seguimento da acção de inspecção levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Aveiro à executada identificada na alínea a) e aos anos de 1996 a 1999 – cfr. fls. 27 a 68.

c).

A executada EVB – Escola de Viticultura e Enologia da Bairrada – Escola Profissional foi citada para a execução em 18/12/2001 – cfr. fls. 100.

d).

A presente oposição foi apresentada em 11/11/2002 – cfr. fls. 2.

e).

A EVB – Escola de Viticultura e Enologia da Bairrada – Escola Profissional foi extinta por exigência do DL n.º 4/98, de 8/1, tendo-lhe sucedido a nova associação Escola Profissional de Viticultura e Enologia da Beira Litoral.

f).

A Escola Profissional de Viticultura e Enologia da Beira Litoral foi constituída em 17/12/1999, por escritura pública cuja cópia se encontra a fls. 145 a 157 dos autos e que se dá por integralmente reproduzida.

g).

Do art. 3º, n.º 1 dos estatutos da associação indicada em f) consta que “*constitui património da Associação, o conjunto de bens móveis e imóveis, bem como a totalidade dos créditos e débitos em nome da Escola Profissional de Viticultura e Enologia da Bairrada*».

3.1. À sentença impugnada vêm apontadas nulidades por «absoluta falta de especificação dos fundamentos jurídicos» relativamente à sucessão, que afirmou, de uma recorrente pela outra – cfr., nomeadamente, as conclusões xv. e xix..

Mas a sentença estabeleceu, em sede de matéria de facto, a falada sucessão, nas alíneas d). e). e f).. E estribou essa asserção na lei – Decreto-Lei n.º 4/98, de 8 de Janeiro –, e nos estatutos da sucessora, titulados por escritura pública de que há cópia no processo, a fls. 145 a 157, a qual deu por reproduzida.

Não pode, assim dizer-se, pertinentemente, que a sentença omitiu, no segmento em causa, a especificação dos fundamentos de facto e de direito em que se estribou para decidir.

Improcede, pois, a arguida nulidade.

3.2. Na realidade, o que as recorrentes contestam não é a mera sucessão de uma das escolas pela outra – que, aliás, afirmaram logo no artigo 15º da petição inicial –, mas a transmissão, por via dessa sucessão, das obrigações fiscais da escola extinta pela sua sucessora.

Ao deduzirem a oposição à execução, as recorrentes alegaram que a EVEB, devedora que figura nos títulos executivos, fora extinta, por isso carecendo de legitimidade para a execução; enquanto que a outra escola, sua sucessora, não figurando no título, era alheia á execução, aliás, só se lhe opondo com «natureza puramente cautelar, pois, na verdade, o processo executivo não lhe diz respeito» – vd. o artigo 18º da petição inicial.

Por isso, nas conclusões das suas alegações de recurso, invocam que a sentença fez errada interpretação e aplicação dos artigos 18º n.º 3 e 29º n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT) e 204º n.º 1 alínea c) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

3.3. Sobre esta última questão avança-se já que a falsidade do título executivo alegada pelas recorrentes não é aquela a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT, e que pode servir de fundamento à oposição.

De resto, as recorrentes parecem disso estar cientes, ao invocar a jurisprudência deste Tribunal, segundo a qual essa falsidade consiste na discordância entre os termos formais do título e a realidade que se destina a evidenciar.

Não é o que, no caso, vem imputado ao título, do qual se diz ter sido emitido quando a pessoa jurídica que dele consta estava já extinta.

Mas, tendo a liquidação identificado como sujeito passivo do imposto a mesma pessoa que se fez figurar no título, há perfeita coincidência entre os seus termos formais e a realidade substancial que ele pretende retratar. O que poderá haver é ilegalidade na liquidação, se imputou a obrigação de imposto a quem, nos termos da lei, não podia ser dele sujeito passivo; e isto, contendendo com a legalidade do acto tributário, é matéria de impugnação judicial, que não de oposição à execução (alínea h) do n.º 1 do citado artigo 204º).

3.4. Também os artigos 18º n.º 3 e 29º da LGT não foram ofendidos pela sentença impugnada. É certo que, no seu n.º 2, este último não fala senão da sucessão por morte das obrigações tributárias.

Mas já o n.º 3 lhes faz expressa referência, para dispor a regra, que é a intransmissibilidade entre vivos, logo seguida da excepção aberta – «salvo nos casos previstos na lei».

Estabelecido, como está, que a sucessão aqui em causa operou «por exigência do DL n.º 4/98, de 8/1», importa considerar o conteúdo deste diploma, em cujo artigo 30º n.º 4 se pode ler:

«Os direitos e obrigações de que são titulares as escolas profissionais e ou as respectivas entidades promotoras e que se encontrem afectos ao desempenho das funções daquelas escolas transferem-se, por força do presente diploma (...) para as entidades proprietárias que se constituam nos termos do n.º 2 do presente artigo».

Esta disposição não passou desapercibida aos instituidores da primeira recorrente, que consagram, no artigo 3º n.º 2 dos seus estatutos (cfr. escritura de fls. 145 e seguintes, dada por reproduzida na sentença), o seguinte:

«A Associação enquanto Entidade Proprietária da Escola Profissional de Viticultura e Enologia, assume nos termos do artigo trinta, número quatro do Decreto-Lei 4/98, de oito de Janeiro, a totalidade dos direitos e obrigações decorrentes da sua actividade».

Estamos, face aos dizeres da lei e dos estatutos da primeira recorrente, perante um caso em que, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 29º da LGT, é admitida, e efectivamente ocorreu, a transmissão entre vivos das obrigações tributárias.

E, conseqüentemente, não falta a esta recorrente legitimidade para a execução fiscal, vinculada como está ao cumprimento da prestação tributária, conforme o n.º 3 do artigo 18º da LGT.

3.5. Diga-se, por último, em resposta a questão que as recorrentes afluam, que não há obstáculo legal a que se instaure a execução fiscal contra pessoa que, figurando no título executivo, tenha sido extinta.

Não se vê, mesmo, como pode a Administração instaurar a execução, inicialmente, contra outrem que não seja a pessoa que consta do título, pessoa essa que é o sujeito passivo da obrigação, determinado de acordo com a lei.

Acontece com as pessoas singulares, e a lei tem remédios, como se vê no artigo 155º do CPPT.

E também sucede com as pessoas colectivas, cujo termo da personalidade jurídica não implica a extinção das respectivas dívidas, nem priva o credor de as exigir coercivamente (sobre o ponto se pode ver, ainda que referido às sociedades, o acórdão deste Tribunal de 12 de Março de 2003, no processo n.º 1975/02).

Assim, a execução, se instaurada contra pessoa já desaparecida do mundo jurídico, mantém a sua virtualidade, uma vez que a ela podem ser chamadas as pessoas que a lei designe como responsáveis pelo pagamento.

Não há, pelo exposto, ilegalidade na instauração da execução fiscal contra a segunda recorrente.

Improcedem, pois, as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo das oponentes, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 28 de Novembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Competência do STA. artº 73º-E, n.º 1, alínea h) do CCJ. Taxa de justiça. Redução a metade. Despacho de aperfeiçoamento a mandar regularizar o valor devido, sob pena de recusa.*

### Sumário:

- I — Não obstante o disposto no artº 475º do CPC, no contencioso tributário o recurso deverá ser interposto para o STA ou para o Tribunal Central Administrativo territorialmente competente, conforme o seu fundamento seja ou não exclusivamente matéria de direito, pois é isso que determinam as regras de repartição de competências entre estes tribunais definidas nos artºs 26º, alínea b), e 38º, alínea a) do ETAF de 2002*
- II — Na fixação da taxa de justiça, nas questões relativas à execução fiscal, há que ter em atenção o disposto nas disposições combinadas dos artºs 13º e 73º-E, n.º 1, alínea h) do CCJ.*
- III — Sendo assim, ao estabelecer o predito artº 73º-E, n.º 1, alínea h) que, quanto a essas questões, a taxa de justiça é reduzida a metade, é patente que só pode estar a referir-se à taxa de justiça inicial e por inteiro, uma vez que a taxa de justiça subsequente não é devida.*
- IV — No caso de recusa de recebimento da petição inicial pela secretaria, não se impõe a prolação de um despacho de aperfeiçoamento a mandar regularizar o valor devido, sob pena de recusa, uma vez que, para além de tal pretensão não assentar em qualquer fundamento legal, nos termos do disposto no artº 476º do CPC, na sequência da recusa de recebimento da petição ou da notificação judicial que a haja confirmado, o oponente pode, no prazo de 10 dias apresentar outra petição ou juntar o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo, ficando, assim, salvaguardada a tutela efectiva dos seus direitos.*

Processo n.º 284/07-30.

Recorrente: URBANITORRES – Construções Civis, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Urbanitorres - Construções Civis, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com o despacho do Mmº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que indeferiu a reclamação que a oponente deduziu contra a recusa, pela secretaria, da petição inicial, com fundamento na falta de pagamento da taxa de justiça inicial, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª A taxa de justiça inicial a autoliquidar nos processos de oposição à execução é a constante da tabela referida no art.º 13º do C.C.J., mas reduzida a 1/2 por imposição do art.º 73º-E, n.º 1, alínea h), do C.C.J.;

2ª A recusa da petição inicial pela Secretaria só é permitida desde que a mesma seja totalmente omissa quanto à junção da guia autoliquidada da taxa de justiça inicial;

3ª Mas já não quando tal guia seja junta, embora padeça de erro no valor devido;

4ª Caso em que se impõe a prolação de um despacho de aperfeiçoamento a mandar regularizar o valor devido, sob pena de recusa;

5ª Daí que o Despacho recorrido tenha violado o art.º 13º, art.º 16º e art.º 73º-E, n.º 1, alínea h), todos do C.C.J. e ainda o art.º 474º, n.º 1, alínea f), conjugado com o art.º 476º e o art.º 265º-A, todos do C.P.C.

O Ministério Público, junto da 1ª instância, contra-alegou nos termos que constam de fls. 93 e segs., concluindo do seguinte modo:

- O Tribunal superior competente, em razão da hierarquia, para decidir do despacho a que se reporta o art. 475º- 2 do CPC, mesmo que da autoria de um Juiz Conselheiro, proferido no Tribunal Tributário, é o Tribunal Central Administrativo;

- Na situação em análise, não existe fundamento algum para que se deixe de aplicar o regime regra do efeito (devolutivo) dos recursos no domínio do contencioso tributário, estabelecido no art. 286º-2 do CPPT;

- Numa oposição à execução fiscal não há lugar a redução alguma sobre taxa de justiça inicial, por força do preceituado nos art.s 13º, 23º e 25º do CCJ;

- A redução da taxa de justiça a que alude o art. 73º- E, à semelhança do que sucede nas situações previstas no art. 14º, ambos do CCJ, reporta-se à taxa de justiça do processo;

- A recorrente confundiu taxa de justiça inicial com taxa de justiça do processo, sem atentar que esta última faz parte daquela, de harmonia com o disposto no art. 13º-2 do CCJ;

- Nenhuma censura merece, a nosso ver, a decisão sob recurso, já que aplicou acertada e criteriosamente as atinentes normas legais à situação em apreço.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer pelas razões que aponta a fls. 128 vº.

Das questões prévias suscitadas pelo Ministério Público nas suas contra-alegações foram as partes notificadas (cfr. artº 704º do CPC), por determinação do Relator (vide fls. 129 vº), sendo certo que nenhuma delas emitiu qualquer resposta.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Desde logo, importa abordar a questão da competência hierárquica deste STA para conhecer do recurso, suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento oficioso, uma vez que o conhecimento da competência, nos termos do disposto no artº 13º do CPTA, deve proceder o de qualquer outra questão.

Alega aquele Magistrado que, atento o disposto no artº 475º, n.º 2 do CPC, o tribunal hierarquicamente competente para conhecer do presente recurso não é este STA, mas sim o TCA.

Mas não lhe assiste razão.

Atente-se no que a este propósito escreve o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., pág. 765: “Assim, haverá possibilidade de recurso jurisdicional em processo de valor inferior à alçada dos tribunais tributários nos seguintes casos:

... o previsto no art. 475.º do CPC, em que se admite recurso de decisões judiciais que confirmem decisões de recusa de petições proferidas pela secretaria; embora neste art. 475.º se faça referência a “agravo, até à Relação” deverá entender-se, no contencioso tributário, que o recurso deverá ser interposto para o STA ou para o tribunal central administrativo territorialmente competente, conforme o seu fundamento seja ou não exclusivamente matéria de direito, pois é isso que determinam as regras de repartição de competências entre estes tribunais definidas nos art.s 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF de 2002; com efeito, para além de estas regras de competência serem especiais para o contencioso tributário, o uso daquela expressão “até à Relação” e não da expressão “para a Relação” revela que o que se pretendeu foi limitar a um grau a possibilidade de recurso e não propriamente alterar as competências dos tribunais que resultem das suas normas estatutárias; por isso, ao aplicar analogicamente aquele art. 475.º ao contencioso tributário, deverão fazer-se as adaptações que resultam do estatuto dos tribunais tributários...”

Ora, no caso em apreço e da análise das conclusões da motivação do presente recurso, ressalta à evidência que o mesmo versa exclusivamente matéria de direito.

Assim sendo, é este STA e não o TCA, o tribunal hierarquicamente competente para conhecer do recurso.

Pelo que esta questão prévia não pode, assim, deixar de improceder.

3 – Alega ainda aquele Magistrado do Ministério Público que ao recurso não pode ser, tal como foi, atribuído efeito suspensivo, “face ao desvio do regime “regra” dos recursos no contencioso tributário fixado pelo art. 286º-2 do CPPT, sem que isso tenha sido requerido e sem que tenha sido demonstrada a prestação de caução ou a verificação de prejuízo no efeito útil do recurso”

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o artº 286º, n.º 2 do CPPT que “os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos”.

Deste normativo ressalta que o efeito devolutivo é o efeito regra dos recursos no âmbito do contencioso tributário, só assumindo efeito suspensivo caso tenha sido prestada garantia ou o referido efeito devolutivo afecte o efeito útil do recurso.

Ora, no caso dos autos, não só não consta que a dívida a que se reportam os autos esteja garantida, mas também não foi alegada ou demonstrada que a execução imediata da decisão possa provocar uma situação irreparável.

Assim sendo e na procedência da questão prévia suscitada pelo Magistrado do Ministério Público, acorda-se atribuir ao presente recurso efeito devolutivo, sendo certo que o despacho proferido pelo tribunal recorrido, que lhe atribui efeito suspensivo, não vincula este Supremo Tribunal (cfr. art. 687º, n.º 4 do CPC).

Posto isto, passemos, então, ao conhecimento do objecto do presente recurso.

4 – Consiste este em saber qual o valor da taxa de justiça inicial nos processos de oposição à execução fiscal.

No despacho recorrido decidiu-se que “(...) a redução da taxa de justiça a metade, a que alude o citado art. 73º E reporta-se à totalidade da taxa de justiça e efectiva-se através da supressão da taxa de justiça subsequente, conforme resulta do n.º 1 daquele preceito.

Tal solução é explicada de forma clara pelo legislador no preâmbulo do D.L. n.º 324/2003, de 27/12 ao referir:

“De igual forma, põe-se termo à multiplicidade de reduções de taxa de justiça existente, consagrando-se como regra geral, um único grau de redução da taxa de justiça (redução a metade) a operar mediante dispensa do pagamento da taxa de justiça subsequente”.

Deste modo, a taxa de justiça inicial tem que ser paga na totalidade, face ao disposto nos arts. 13, 23 e 25º do CCJ, justificando-se, por isso, a recusa de recebimento da petição pela secretaria (arts. 2º do CPPT, 79º n.º 1 e 80º, n.º 1, alínea d) do CPTA, conjugados com os arts. 474º e 476º do CPC), sendo que também não há lugar a notificação para completar o montante em falta como alega a reclamante, por falta de cobertura legal.

Pelo exposto, indefere-se a reclamação da Oponente, devolvendo-se o NIP”.

É contra o assim decidido que se insurge a recorrente com o fundamento de que, nos processos de oposição à execução fiscal, a taxa de justiça inicial a liquidar é a constante da tabela referida no artº 13º do CCJ, mas reduzida a metade por imposição do artº 73º-E, n.º 1, alínea h) também deste diploma legal.

Vejamos se lhe assiste razão.

5 – Esta questão foi já tratada no acórdão desta Secção de 11/4/07, in rec. n.º 999/06, em que o Relator é o mesmo e que por isso vamos aqui seguir de perto, já que não vemos motivo para alterar a sua fundamentação.

Dispõe o n.º 2, do artº 73º-D do CCJ que “nas questões relativas às execuções fiscais que, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sejam da competência dos tribunais tributários de 1ª instância, atende-se para efeitos de custas judiciais ao valor resultante da aplicação das regras do título I”.

Por sua vez, estabelece o artº 73º-E, n.º 1, alínea h) que “sem prejuízo do disposto no artigo 16º, a taxa de justiça é reduzida a metade, não sendo devida taxa de justiça subsequente, nos seguintes casos... nas questões relativas a execuções fiscais que sejam da competência dos tribunais tributários de 1ª instância, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Para compreendermos o alcance e sentido deste último preceito legal, importa ter em atenção o que estatui o artº 13º, n.º 2 do mesmo diploma legal.

Dispõe, então, este normativo legal que “a taxa de justiça do processo corresponde ao somatório das taxas de justiça inicial e subsequente de cada parte”.

Daqui resulta que a taxa de justiça é constituída por duas componentes, a saber: a taxa de justiça inicial e a taxa de justiça subsequente.

Sendo assim, ao estabelecer o predito artº 73º-E, n.º 1, alínea h) que, nas questões relativas a execuções fiscais, a taxa de justiça deve ser reduzida a metade, é patente que só pode estar a referir-se à primeira daquelas componentes, isto é, à taxa de justiça inicial e por inteiro, uma vez que a outra, a taxa de justiça subsequente, não é devida.

Ou seja, a redução da taxa de justiça a metade concretiza-se legalmente no pagamento da taxa de justiça inicial por inteiro não sendo devida taxa de justiça subsequente.

Pelo que a taxa de justiça inicial a pagar pela recorrente não pode deixar de ser 1 UC, ou seja, € 89,00.

Não o tendo feito, à secretaria do Tribunal recorrido mais não restava do que recusar o recebimento da petição inicial legalmente devida.

6 – Alega, porém, a recorrente que sendo a recusa da petição apenas permitida desde que a mesma seja “totalmente omissa quanto à junção da guia autoliquidada da taxa de justiça inicial, mas já não



quando tal guia seja junta, embora padeça de erro no valor devido”, nesse caso “se impõe a prolação de um despacho de aperfeiçoamento a mandar regularizar o valor devido, sob pena de recusa”.

Mas também aqui carece de razão.

Com efeito e por um lado, como bem anota o Mmº Juiz “a quo”, tal pretensão não encontra qualquer fundamento legal.

Por outro e nos termos do disposto no artº 476º do CPC, na sequência da recusa de recebimento da petição ou da notificação judicial que a haja confirmado, o oponente pode, no prazo de 10 dias apresentar outra petição ou juntar o documento comprovativo do pagamento da taxa de justiça inicial, considerando-se a acção proposta na data em que a primeira petição foi apresentada em juízo, ficando, assim, salvaguardada a tutela efectiva dos seus direitos.

Pelo que improcedem, assim, todas as conclusões das alegações da recorrente.

7 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 2 Ucs (cfr. artºs 18º, n.º 3 e 16º do CCJ).

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Competência do STA. Questão de facto.*

### Sumário:

*I — A Secção do Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1.ª instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito.*

*II — O recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito quando o recorrente nas conclusões das suas alegações enuncia factos contraditados ou não contemplados na fundamentação fáctica da sentença recorrida dos quais pretende extrair consequência jurídica.*

Processo n.º 376/07-30.

Recorrente: P.R. Pinto & Ramalho, Lda. e Fazenda Pública.

Recorridos: Os mesmos.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

**I** – Inconformada com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Penafiel que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações de IVA, e juros compensatórios, relativas aos anos de 1995 e 1996 (até 23/10/1996), dela interpôs a impugnante P. R. Pinto & Ramalho, Lda., com sede em Ermesinde, recurso para o TCA Norte, formulando as seguintes conclusões:

1. A dita sentença recorrida não conheceu das questões alegadas pela impugnante a respeito das obscuridades, insuficiências e irregularidades do procedimento de inspecção, das decisões interlocutórias e da decisão final, invocadas na petição inicial que lesaram os seus direitos à informação, à notificação e à fundamentação clara e suficiente, bem como os princípios da legalidade e da transparência, que visavam a declaração de invalidade do procedimento de inspecção e as subsequentes liquidações. Incorreu, por isso, na nulidade prevista no art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

2. A sentença não conheceu da invocada invalidade das notificações das liquidações de IVA, que carecem de fundamentação directa, expressa e suficiente, sendo a fundamentação transcrita obscura e imprecisa, não podendo ser suprida por outras fontes de informação.

Estas notificações não são válidas, são ineficazes, não estão em conformidade com a lei, omitem informação jurídica que escapa à percepção do homem médio, que é necessária ao exercício do direito de defesa, à aceitação da legalidade do acto ou ao recurso contencioso do mesmo.

Incorreu, por isso, na nulidade prevista no art.º 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC.

3. A sentença não conheceu da invocada invalidade das notificações dos juros, cuja fundamentação é deficiente, obscura e imprecisa, não esclarecendo como foi contado o número de dias indicado, não esclarecem sobre a causa de terem sido fixados juros compensatórios, não evidenciam claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, não explicam com clareza o respectivo cálculo, não explicam, com clareza, os motivos e as normas que levaram a que o período a que se aplica a taxa de juro seja o que elas indicam, pelo que, em todas elas, se verifica insuficiente fundamentação, a qual determina a sua anulação.

Incorreu, por isso, na nulidade prevista no art.º 668.º, n.º 1, alínea c) do CPC.

4. A sentença não conheceu da invocada excepção de caducidade do direito de proceder a liquidações adicionais ou correctivas.

Tanto as notificações das liquidações adicionais como as dos juros compensatórios não foram validamente feitas, não produzindo, por isso, o efeito de impedir a caducidade do direito de liquidação dos impostos, continuando a correr sem interrupção os respectivos prazos, mesmo após o recebimento pela impugnante de tais notificações inválidas.

5. Não se sabe em que data a inspecção foi iniciada, mas sabe-se que foi concluída a 27.09.2000. Ora, como todas as liquidações adicionais têm a data de 14.11.2000, foi largamente ultrapassado o prazo de seis meses para a AF proceder à liquidação dos tributos incluídos no âmbito da inspecção, como prevê o n.º 1 do art.º 46.º da LGT, pelo que caducou o seu direito de proceder a liquidações adicionais.

6. São inválidas as liquidações de 1995 e 1996 (até 23.10.96), por aplicação directa da Directiva 94/5/CE, de 14.02.94, relativa à transmissão de bens em 2.ª mão, pelo que, decidindo de outro modo, a sentença incorreu em erro de julgamento.

É directamente aplicável a mencionada Directiva, que foi transposta para o direito interno através do DL n.º 199/96, de 18/10, mas que devia ser transposta, o mais tardar, até 1 de Janeiro de 1995 (art.º 4.º, n.º 1), pelo que, após a sua publicação, se tornou obrigatória para o direito português.

7. As suas normas são suficientemente claras, precisas e incondicionais, pelo que ela pode ser invocada pelos particulares contra qualquer autoridade pública, uma vez decorrido o prazo para a sua transposição para o direito interno.

8. A liquidação não teve em conta a disposição legal contida nessa Directiva, pelo que não pode manter-se.

9. Mesmo que assim se não entendesse, nunca seria aplicável o regime geral de incidência do IVA, devendo, em caso de vendas em segunda mão, como é o caso, fazer-se apelo ao art.º 16.º do CIVA e ao DL n.º 504-G/85.

10. Bem agiu a recorrente, na revenda das viaturas adquiridas na UE, ao aplicar o regime de bens em 2.ª mão, liquidando IVA apenas pela diferença entre o valor da venda e o valor do custo, incluindo neste todos os custos imputados aos veículos, nomeadamente o IA, não tendo que proceder à liquidação conforme o disposto na alínea a) do art.º 1.º do RITI.

11. A douta sentença violou, por errada aplicação ou interpretação, o disposto nos arts. 668.º, n.º 1, alínea d) do CPC, 35.º, n.ºs 3, 5, 6 e 9, 45.º, n.ºs 1 e 5, 46.º da LGT, 16.º, n.º 2, alínea f) e 17.º, n.º 2, alínea a) do CIVA, 17.º do RITI e a Directiva 94/5/CE, de 14.02.94.

Também a representante da Fazenda Pública, não se conformando com a sentença recorrida na parte em que esta julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida, por haver considerado que o IA é um dos impostos que concorre para a determinação do valor tributável das transmissões de bens em segunda mão, anulando, assim, as liquidações adicionais de IVA respeitantes ao exercício de 1996, a partir de 23 de Outubro, de 1997 e de 1998, e os correspondentes juros compensatórios, dela interpôs recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. Considerou a douta sentença recorrida, na parte em que julgou parcialmente improcedente a presente impugnação, que as liquidações adicionais respeitantes aos exercícios de 1996, a partir de 23 de Outubro, 1997 e 1998 padeciam de ilegalidade por não ter sido considerado o valor do IA como um dos impostos que concorre para a determinação do valor tributável das transmissões de bens em segunda mão (veículos usados).

B. Do segmento decisório que se debruça sobre esta matéria surpreende-se, a nosso ver e salvo o devido respeito por diferente opinião, que não resulta clara a distinção de três conceitos utilizados no n.º 1 do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 199/96: valor tributável da transmissão de bens, contraprestação e preço de compra.

C. O IA, quanto a estes conceitos, encontra-se presente na determinação da contraprestação, por remissão expressa do n.º 1 do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 199/96 para o art.º 16.º do CIVA, concretamente alínea f), n.º 2; indirectamente (porque o valor tributável da transmissão se obtém pela diferença entre contraprestação e preço de compra) o IA suportado pelo impugnante afecta o valor tributável da transmissão de bens.

D. Contudo, e ao contrário do que resulta da douta sentença recorrida, ao preço de compra não será de acrescer o IA, para o que contribui um conjunto de fundamentos que passamos a enunciar:

E. Ao preço de compra aplica-se o regime previsto na parte final do supra referido n.º 1 do art.º 4.º (*o preço de compra dos mesmos bens, com inclusão do imposto sobre o valor acrescentado, caso este tenha sido liquidado e venha expresso na factura ou documento equivalente*) que constitui regime especial, derogatório da aplicação do art.º 16.º do CIVA.

F. A lei apenas refere, além do preço de compra, o IVA, não mencionando o IA, sendo que a integração analógica não é viável, dado que estamos perante a definição do valor tributável, que é elemento essencial da tributação, por integrar a norma de incidência.

G. A aquisição de veículos usados no estrangeiro não está sujeita a IA (estando sujeita a IVA), porque o IA apenas se mostra devido com a introdução em Portugal do veículo **previamente comprado**, trata-se de uma imposição interna.

H. Assim, não existe fundamento para que o IA suportado seja considerado uma componente do preço de compra, visto que este corresponde ao encargo que foi suportado no estrangeiro.

I. Documentalmente, o preço de compra corresponde ao que constar do documento emitido no país de origem do bem que, além preço do bem, apenas contempla o IVA suportado.

J. Acresce que, embora a Directiva 94/5/CE, de 14 de Fevereiro, que quando transposta deu origem ao Decreto-Lei n.º 199/96, possibilitasse o estabelecimento de uma margem global, o legislador nacional não acolheu essa posição, pelo que o preço de compra é definido nos termos do ponto E. supra.

K. A douda sentença recorrida violou o disposto no art.º 4.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 199/96 e no art.º 16.º do Código do IVA.

Por acórdão do TCAN de 8/3/2007, julgou-se aquele Tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer dos recursos, declarando para o efeito competente o STA.

Aqui remetidos os autos, veio, então, o Exmo. PGA junto deste Tribunal suscitar a questão da incompetência do STA, em razão da hierarquia, por entender que o recurso interposto pela impugnante não ter por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo, por isso, competente para o seu conhecimento o TCAN.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostram-se provados os seguintes factos:

A) Em cumprimento do Despacho n.º 13/59 os Serviços de Inspecção Tributária da Direcção-Geral dos Impostos realizaram, no ano 2000 e em data não determinada (por ser ilegível na cópia do despacho) uma acção de inspecção externa à impugnante, visando o exercício de 1995 (fls. 42 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido);

B) A qual foi posteriormente estendida às gerências de 1996, 1997, 1998 e 1999 pela Ordem de Serviço n.º 13159 (fls. 43 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido);

C) Emitida com base em Informação da Direcção de Finanças do Porto datada de 18 de Abril de 2000, na qual se justifica a proposta de alteração do âmbito da acção de inspecção (fls. 45 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido);

D) No âmbito da acção de inspecção externa foram elaboradas as “notas de diligência” de fls. 44 e 50 dos autos, assinadas em 27 de Setembro de 2000 por representante legal da impugnante e cujo teor se dá por reproduzido, sendo que na de fls. 44 se refere que a inspecção foi iniciada em 3 de Abril de 2000 e concluída em 16 de Outubro de 2000 e na de fls. 50 se indica apenas a data da conclusão da inspecção - a saber: 27 de Setembro de 2000;

E) Da mesma acção inspectiva resultaram correcções aritméticas e as liquidações adicionais de IVA n.ºs 310741, 310770, 322429, 322440 e de juros compensatórios n.ºs 310737 a 310740, 310761 a 310769, 322420 a 322428, 322430 e 322439, ora impugnadas (fls. 14 do processo administrativo apenso aos presentes autos), nos montantes indicados no relatório de inspecção a fls. 31 a 64 do processo administrativo, cujo teor se dá por reproduzido;

F) Por ofício datado de 2 de Outubro de 2000 a impugnante foi notificada para exercer o direito de audiência prévia relativamente ao projecto de conclusões do relatório, mencionando-se a junção deste (fls. 30 do processo administrativo);

G) Relatório esse que mereceu despacho de concordância em 16 de Outubro de 2000 (fls. 31 do processo administrativo);

H) Entre 23 de Novembro e 11 de Dezembro de 2000 a impugnante foi notificada das liquidações em causa (fls. 15 a 26 do processo administrativo);

I) A impugnante é uma empresa que se dedica à actividade de importação de veículos usados normalmente da Alemanha, adquiridos a particulares ou a empresas que liquidam IVA pela margem (cfr. “declaração” da impugnante a fls. 40 do processo administrativo);

J) E que no período em questão (1995 a 1998) adquiriu viaturas usadas a particulares residentes em outro Estado membro da União Europeia e subsequentemente as transmitiu de harmonia com o regime da margem, tendo incluído no preço dessas viaturas o imposto automóvel suportado (ponto 2.2 do relatório de inspecção externa a fls. 34 do processo administrativo).

**III** – Quer a impugnante quer a representante da Fazenda Pública vieram recorrer da sentença proferida pelo Mmo. Juiz do TAF de Penafiel em 31/01/2006 e que julgou parcialmente procedente a

impugnação judicial por aquela deduzida e, em consequência, anulou as liquidações adicionais respeitantes aos exercícios de 1996 (a partir de 23/10), 1997 e 1998, bem como as dos correspondentes juros compensatórios, e improcedente relativamente às liquidações adicionais respeitantes aos exercícios de 1995 e 1996 (até 22/10), bem como às correspondentes liquidações de juros moratórios.

Depois de várias hesitações quanto a saber-se para que tribunal se havia de encaminhar os recursos (a FP interpôs inicialmente recurso para o TCA e a impugnante que também começara por dirigir o recurso àquele Tribunal apresentou posteriormente recurso a dirigi-lo ao STA), os autos acabaram por ser remetidos ao TCAN que, por acórdão de 8/3/07, se julgou hierarquicamente incompetente para conhecer de ambos os recursos, declarando competente para o efeito o STA, por em seu entender os recorrentes não discutirem qualquer matéria fáctica.

Se isso é assim relativamente ao recurso interposto pela representante da FP já o mesmo não sucede, porém, quanto ao recurso interposto pela impugnante.

Com efeito, como bem refere o Exmo. PGA junto deste Tribunal, na conclusão 5. das suas alegações de recurso, a impugnante enuncia factos contraditados ou não contemplados na fundamentação fáctica da sentença dos quais pretende extrair consequência jurídica.

Na verdade, alega a impugnante em tal conclusão que «*Não se sabe em que data a inspecção foi iniciada, mas sabe-se que foi concluída a 27.09.2000. Ora, como todas as liquidações adicionais têm a data de 14.11.2000, foi largamente ultrapassado o prazo de seis meses para a AF proceder à liquidação dos tributos incluídos no âmbito da inspecção, como prevê o n.º 1 do art.º 46.º da LGT, pelo que caducou o seu direito de proceder a liquidações adicionais.*» quando na alínea D) do probatório se consigna que da “nota de diligência” de fls. 44 se refere que a inspecção foi iniciada em 3 de Abril de 2000 e na alínea H) que entre 23 de Novembro e 11 de Dezembro de 2000 a impugnante foi notificada das liquidações em causa, sendo certo que os documentos com as liquidações efectuadas não constam do processo judicial nem do processo administrativo apenso.

Com a alegação de tais factos pretende a impugnante extrair consequências jurídicas, designadamente concluir pela caducidade do direito da AF de proceder às liquidações adicionais impugnadas, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT.

Neste contexto, o recurso não tem fundamento, exclusivamente, em matéria de direito, controvertendo-se, também, matéria de facto, o que faz com que não seja este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, mas sim o TCAN.

Tal questão merece imediata e prioritária apreciação face ao disposto nos artigos 16.º, n.º 2, do CPPT e 13.º do CPTA.

Na verdade, o STA só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se em causa estiver apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o TCAN.

É o que dispõem os artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF, aprovado pela Lei 107-D/2003, de 31/12, e já antes estabeleciam os artigos 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo DL 128/84, de 21/3, na redacção dada pelo DL 229/86, de 29/11.

E sendo o TCAN o competente para o conhecimento do recurso interposto pela impugnante gozará aquele tribunal também, por via disso, de competência para o conhecimento do recurso interposto pela representante da Fazenda Pública.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer dos presentes recursos jurisdicionais, por competente ser para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pela impugnante, fixando-se a taxa de justiça devida em 120 € e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — António Calhau (relator) — Brandão de Pinho — Jorge Lino.

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Recurso jurisdicional. Acto contenciosamente recorrido. Interpretação.*

### Sumário:

*I — Colocando-se, no recurso jurisdicional de sentença que apreciou recurso contencioso de um acto administrativo, a questão da irrecorribilidade de tal acto, por*

*não ser definidor da situação jurídica do interessado, importa conhecer o teor do acto e interpretá-lo de acordo com os seus dizeres.*

*II — Não tendo a sentença estabelecido o teor do acto, nem procedido à sua interpretação, e não dispondo o tribunal do recurso jurisdicional de poderes de cognição em sede de matéria de facto, há que determinar a ampliação dessa matéria, de modo a que se fixem o conteúdo e sentido do acto impugnado.*

Processo n.º 554/07-30.

Recorrente: Montechoro – Empresa de Investimentos Turísticos, S. A.

Recorrido: Director Geral dos Impostos.

Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

**1.1. MONTECHORO – EMPRESA DE INVESTIMENTOS TURÍSTICOS, S. A.**, com sede em Montechoro, Albufeira, recorre da sentença de 1 de Fevereiro de 2007 de Mm.º. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que negou provimento ao recurso contencioso «do despacho de 02/06/2003 do Subdirector-Geral dos Impostos que lhe indeferiu o pedido de pagamento de dívidas fiscais por compensação com créditos que a recorrente alega ter sobre o Estado, solicitando a sua revogação e, consequentemente, que seja declarada a possibilidade de compensação».

Formula as seguintes conclusões:

«a)

A douta sentença recorrida entendeu que, nos termos do n.º 9 do artigo 201º do CPPT, em caso do bem dado em pagamento ser de valor superior ao da dívida e acrescido, a constituição do correspondente crédito a favor do devedor terá que ocorrer no despacho que autoriza a dação;

b)

Salvo melhor opinião, parece que a melhor interpretação do citado normativo, atendendo à regra geral estatuída na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo que determina que as dações não podem ser de valor superior ao da dívida e acrescido, é de que, no caso do bem dado em pagamento ser de valor superior ao da dívida e acrescido, a constituição do correspondente crédito a favor do devedor opera-se automaticamente com despacho que autoriza a dação;

c)

Por outro lado, a douta sentença recorrida faz depender a admissibilidade da compensação em causa da verificação dos requisitos previstos nos n.ºs. 4 e 5 do artigo 90º do CPPT, quando este normativo reporta-se às compensações da iniciativa do contribuinte e, salvo melhor opinião não é aplicável ao caso em apreço, já que,

d)

A compensação pretendida pela aqui recorrente é a que decorre da aplicação do próprio normativo do n.º 9 do artigo 201º que estabelece, imperativamente, que o crédito constituído em resultado da dação em excesso apenas pode ser utilizado para os fins aí definidos, ou seja, entre outros, mediante compensação em futuros pagamento de dívidas de natureza fiscal;

e)

Ora, esta norma contida no n.º 9 do artigo 201º do CPPT, deve ser considerada de natureza especial com relação ao estatuído no citado artigo 90º do mesmo diploma legal, prevalecendo o que naquele vai consignado;

f)

Ou seja, deveria a douta sentença ter decidido pela inaplicabilidade ao caso em apreço do disposto neste artigo 90º; e, em suma,

g)

Deveria a douta sentença ter dado provimento à pretensão da aqui recorrente no sentido de considerar o crédito constituído nos termos da primeira parte do n.º 9 do artigo 201º do CPPT, bem como a admissibilidade da compensação do mesmo com outras dívidas de natureza fiscal nos termos da segunda parte do mesmo normativo.

Nestes termos e nos mais de direito (...), deverá o presente recurso merecer provimento e, em consequência, ser revogada a dita decisão recorrida, decidindo-se pela procedência do recurso contencioso deduzida pela aqui recorrente com todas as consequências legais daí decorrentes (...).

1.2. Nas suas contra-alegações, a entidade recorrida defende a manutenção do julgado, sem formular conclusões.

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que «o recurso jurisdicional não merece provimento. A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão declaratório da ilegalidade da interposição do recurso contencioso, por inimpugnabilidade contenciosa do despacho impugnado», fundamentando deste modo o seu entendimento:

«A recorrente interpretou, erroneamente, o segmento impugnado do despacho proferido pelo Subdirector-Geral dos Impostos em 2.06.2003, com o sentido de indeferimento do pedido de pagamento de dívidas fiscais por compensação de créditos.

No entanto aquele segmento limitou-se a sancionar o entendimento (expresso em parecer dos serviços da DSJC) de que “a declaração de prescrição de uma parte das dívidas tributárias abrangidas pela dação em pagamento não constitui automaticamente a seu favor um direito de crédito sobre Estado já que, na dação, o valor dos bens dados em pagamento pode ser superior ao da dívida exequenda e acrescido” (processo administrativo apenso 3<sup>o</sup> volume fls. 9/12 e 13/32).

O despacho não se pronunciou sobre o pedido de compensação de créditos, formulado pela recorrente em requerimento apresentado em 19.07.2000 (fls. 13/14), limitando-se a ordenar que se aguardassem os “desenvolvimentos e conclusões” da auditoria ao SF Albufeira para apreciação da legalidade do despacho do CSF que declarou a prescrição de algumas dívidas incluídas na aceitação da dação em pagamento e do recurso judicial pendente no TCA tendo por objecto a decisão de rectificação do auto de dação. Neste contexto o segmento impugnado do despacho:

- não configura decisão de indeferimento do pedido;
- não assume a característica de acto administrativo que, tendo produzido lesão directa e actual em direito ou interesse legalmente protegido da recorrente, seja passível de impugnação contenciosa (cfr. art. 120<sup>o</sup> CPA sobre o conceito de acto administrativo);
- configura uma orientação genérica dirigida aos serviços, visando a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços (art. 268<sup>o</sup> n.º 4 CRP; art. 55<sup>o</sup> CPPT).»

1.4. Notificada do teor deste parecer, a recorrente não se pronuncia.

1.5. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. Vem fixada a seguinte matéria de facto:

«1.

Por despacho de 02/06/2003 do Subdirector-Geral dos Impostos foi indeferido o pedido em causa de pagamento de dívidas fiscais por compensação, formulado pela ora Recorrente, como consta do doc. de fls. 12 que aqui se dá por integralmente reproduzido.

2.

A Recorrente era devedora de contribuições para a Segurança Social no montante de 747.007.366\$00, que passaram para a titularidade do Tesouro e se encontravam em fase de cobrança coerciva, no âmbito de processos de execução fiscal que corriam termos no Serviço de Finanças de Albufeira (cfr. cópia da informação n.º 4511/2000 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, junta a fls. 16 a 19 dos autos, que se dá por integralmente reproduzido).

3.

Para pagamento da citada dívida a ora Recorrente ofereceu a dação em pagamento de um prédio rústico que veio a ser avaliado para o efeito em 752.960.000\$00, tendo esta dação em pagamento sido aceite pelo Despacho Conjunto de 20/08/1998, dos Secretários de Estado do Tesouro e dos Assuntos Fiscais (Idem).

4.

O chefe do Serviço de Finanças de Albufeira, por despacho de 30/12/1998, declarou a prescrição de parte das dívidas objecto da referida dação em pagamento, no montante de 202.072.830\$00.

5.

Como reconhecem as partes, o auto de aceitação da dação em pagamento foi celebrado em 25/02/2000, tendo-se considerado não o valor original das dívidas mencionadas no Despacho Con-

junto que aceitou a dação mas apenas a quantia de 544.394.215\$00, acrescido de custas no valor de 5.131.521\$00.

6.

Em 14/10/2003, conforme carimbo apostado a fls. 2, a Recorrente interpôs o presente recurso».

3. O despacho contenciosamente recorrido, que a sentença entendeu dar por reproduzido, remetendo para fls. 12 do processo, não consta, efectivamente, desse documento.

Este constitui cópia do ofício remetido pelo Director de Serviços de Justiça Tributária da Direcção-Geral dos Impostos ao Director de Finanças de Faro, comunicando-lhe o decidido no referido despacho, nos termos seguintes: «(...) por despacho de 2 do corrente mês (...) foi sancionado o entendimento de que a declaração de prescrição de uma parte das dívidas tributárias abrangidas pela dação em pagamento não constitui automaticamente a seu favor um direito de crédito sobre o Estado, já que, na dação, o valor dos bens dados em pagamento pode ser superior ao da dívida exequenda e acrescido».

Nada nos permite saber, com a necessária segurança, que este é o conteúdo integral do despacho impugnado, de 2 de Junho de 2003, bem podendo acontecer que o que consta do ofício seja tão só uma parte dele – a que interessava dar a conhecer ao Director de Finanças de Faro. E também não pode assegurar-se que o ofício de fls. 12 transmita com total fidelidade o conteúdo do despacho de 2 de Junho.

Ora, o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o despacho contenciosamente recorrido não tem o conteúdo que lhe atribui a recorrente, não se tendo pronunciado sobre a sua pretensão e, conseqüentemente, não consubstanciando um indeferimento dela, propondo que, por isso, se declare ilegal a interposição do recurso contencioso.

Mas a tanto não pode chegar este Tribunal, por não estar estabelecido o preciso teor do despacho recorrido.

É certo que esse despacho faz parte do processo administrativo de 3 volumes apenso – mas o que de tal processo consta, enquanto não for objecto de um juízo probatório de quem tem poderes para o fazer, é matéria não adquirida para o processo judicial.

O estabelecimento dos dizeres do acto contenciosamente impugnado, bem como a sua interpretação, no que toca à determinação do conteúdo e sentido, através de elementos materiais e ilações dele extraídas, sem apelo a juízos de valor legais, não integram o julgamento em sede de matéria de direito, como vem entendendo a jurisprudência deste Tribunal – vejam-se, por exemplo, da Secção de Contencioso Administrativo, o acórdão de 10 de Novembro de 1998 no processo n.º 40848 e, do Pleno da mesma Secção, o de 3 de Outubro de 1996, no processo n.º 24791. E este Tribunal, agindo como de revista, tem os seus poderes de cognição cingidos à matéria de direito.

De resto, nada, também, permite afirmar que o despacho recorrido tenha sido interpretado pela sentença recorrida, já que, em sede de matéria de facto, não foi fixado o seu conteúdo, como se viu; e no discurso jurídico não se lhe faz referência concreta que leve a crer que tal despacho foi efectivamente considerado e analisado, tal como é. O discurso da sentença determina o quadro normativo conveniente e aplica-o ao caso, mas sempre partindo de que ocorreu o indeferimento invocado pela recorrente, sem exame crítico dos dizeres do despacho e estabelecimento do seu sentido e alcance.

Não se trata de nulidade da sentença, pois ela não é omissa no julgamento sobre a matéria de facto, mas de necessidade de ampliação desse julgamento, com vista à apreciação das questões suscitadas no âmbito do presente recurso, designadamente, á que é levantada pelo Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto.

Merece, pois, provimento o recurso, pelas razões explanadas.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em revogar a sentença impugnada, para que seja proferida outra, após ampliação da matéria de facto, conforme acima indicado, assim concedendo provimento ao presente recurso jurisdicional.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Processo de oposição à execução fiscal. Pagamento da dívida exequenda. Extinção da instância. Inutilidade superveniente da lide. Prescrição da obrigação tributária.*

**Sumário:**

- I — Efectuado o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, a execução fiscal extingue-se (arts 264.º, n.º 1, e 269.º do CPPT).*
- II — A extinção da execução fiscal tem como corolário a extinção da instância nos respectivos processos de oposição, por inutilidade superveniente da lide, não podendo nestes apreciar-se, designadamente, se ocorrer a prescrição da dívida exequenda, antes de ter sido efectuado o pagamento ou se este foi espontâneo.*

Processo n.º 638/07-30.

Recorrente: Cecília Maria Maia Pinto Ribeiro e Outra.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CECÍLIA MARIA MAIA PINTO RIBEIRO e MARIA HELENA DA SILVA FERREIRA deduziram no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel oposição a uma execução fiscal que correu termos no Serviço de Finanças de Santo Tirso.

Aquele Tribunal julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, com fundamento no facto de a dívida exequenda ter sido paga pelas Oponentes em 14-1-2004, data esta em que apresentaram a petição de oposição.

Inconformadas, as Oponentes interpuseram o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

I – Os factos- pagamento e prescrição- encontram-se, respectivamente, previstos no artigo 176º alínea a) e c) do CPPT, como causas de extinção da Execução.

II – A prescrição da dívida é de conhecimento officioso.

III – Aquando do pagamento da dívida, em 14 de Janeiro de 2004, as Recorrentes declararam não prescindir do direito de deduzir oposição.

IV – Na oposição deduzida, nos presentes autos, as recorrentes invocaram que a prescrição da dívida ocorreu em 2 de Janeiro de 2004.

V – Dispõe o n.º 2 do artigo 304º do Código Civil: “Não pode, contudo, ser repetida a prestação realizada espontaneamente em cumprimento de uma obrigação prescrita, ainda quando feita na ignorância da prescrição...”

VI – Antunes Varela e Pires de Lima entendem que se o cumprimento da obrigação prescrita é feito com conhecimento da prescrição, há renúncia tácita nos termos do n.º 2 do artigo 302º in Código Civil Anotado, vol.1, 4º edição revista e actualizada, pag. 276, Coimbra Editora, Lda

VII – A contrário, tendo as recorrentes procedido ao pagamento, mas não tendo renunciado ao direito a deduzir oposição, só se pode entender que não houve renúncia à invocação da prescrição, nos termos do disposto no artigo 304º n.º 2 do Código Civil. ACRESCE QUE,

VIII – A prescrição é, temporalmente, o facto jurídico extintivo que ocorre em primeiro lugar, e sendo o seu conhecimento officioso, será por este facto que a execução se deve declarar extinta. ISTO POSTO,

IX – O Tribunal a quo, pode e deve declarar extinta a Execução fiscal, mas por prescrição da dívida.

X – Ao declarar a extinção da instância, nos termos em que o faz, a Doute Decisão recorrida violou o disposto nos artigos 176º alínea c) do CPPT e os artigos 302º e 304º do Código Civil.

XI – Deve, pois, o agravo ser reparado ou, quando assim se não entenda, substituído por doute decisão que ordene o prosseguimento dos autos para apreciação da questão da prescrição, assim se fazendo inteira e sã, JUSTIÇA

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Em nosso parecer o recurso não merece provimento.

É que o pagamento extingue a execução, o que determina a extinção da instância na respectiva oposição, sendo irrelevante a declaração de prescrição, de cuja apreciação não se poderá alcançar qualquer efeito útil.

Com efeito, e como vem decidindo a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo (vide por exemplo, o acórdão de 4 de Dezembro de 2002, recurso n.º 1470/02, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), e jurisprudência ali citada), «o processo de execução fiscal extingue-se, além do mais, pelo pagamento da dívida exequenda e do acrescido (cfr. art.º 176.º n.º 1 alínea a) do CPPT), no estado em que se encontrar (cfr. art. 264.º n.º 1 do mesmo diploma adjectivo), devendo o órgão de execução fiscal onde correr o processo declarar a extinção da execução em consequência daquele pagamento (cfr. art. 269.º do citado Código de Procedimento e de Processo Tributário). A oposição à execução fiscal é o meio judicial especialmente



vocacionado para, na procedência de um qualquer dos fundamentos legais válidos e taxativamente previstos nas alíneas do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, demandar também a extinção da execução agora quanto ou relativamente ao oponente ou oponentes – cfr. art.º 176º n.º 1 alínea c) do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim, verificado o pagamento da dívida exequenda e acrescido e decretada a extinção da execução fiscal tendente a cobrança coerciva daquela dívida, ocorre, natural e necessariamente, a inutilidade superveniente da lide de oposição à execução, com a conseqüente prejudicialidade o conhecimento das questões nesta porventura invocadas», incluindo a questão da prescrição das dívidas exequendas <sup>(1)</sup>.

11 Improcederá, pois, a argumentação das recorrentes, pelo que somos de parecer que o presente recurso não merece provimento, devendo ser confirmada a decisão recorrida.

As partes foram notificadas deste douto parecer e apenas se pronunciaram as Oponentes, mantendo a posição assumida nas alegações do recurso jurisdicional.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Os factos fixados na sentença recorrida relevantes para a apreciação do recurso jurisdicional são o de as Oponentes terem deduzido oposição nos termos da petição e terem pago a quantia da dívida exequenda, em 14-1-2004, data em que foi apresentada a petição de oposição.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se, ocorrendo pagamento da dívida exequenda, deve ser apreciada oposição à execução fiscal em que é invocada a prescrição da dívida.

No caso em apreço o pagamento foi efectuado da dívida exequenda na mesma data em que foi apresentada a petição de oposição.

Efectuado o pagamento voluntário da execução fiscal, esta extingue-se (arts. 264.º, n.º 1, e 269.º do CPPT), bem como a oposição que eventualmente tenha sido instaurada, por inutilidade superveniente da lide.

Na verdade, a finalidade da oposição à execução fiscal é apurar se a execução deve ou não prosseguir contra o oponente e, no caso de não poder prosseguir, extinguir ou suspender a execução; extinta a execução fiscal, fica definitivamente assente que a execução não prossegue contra o oponente, pelo que está concretizado o objectivo da oposição. Não se inclui entre as finalidades do processo de oposição, apreciar se da actuação da Administração tributária no processo de execução fiscal emergem direitos para os oponentes.

Assim, estando já efectuado o pagamento voluntário no momento em que a oposição foi remetida ao Tribunal, não tinha este que apreciar os fundamentos de oposição, por tal ser actividade inútil para serem atingido o objectivo para a o processo de oposição à execução fiscal está vocacionado.

Não significa isto que as Oponentes não possam, eventualmente, reaver a quantia paga, se se verificarem os requisitos de que a lei faz depender a repetição do que foi pago em cumprimento de obrigação prescrita, previstos no art. 304.º do CC, designadamente o de ter sido efectuado pagamento não espontâneo.

Porém, trata-se de matéria que não cabe no âmbito do processo de oposição à execução fiscal que tem apenas a finalidade atrás referida e não apreciar se devem ser reconhecidos direitos para os oponentes emergentes do processo de execução fiscal.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelas Recorrentes, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz*.

---

<sup>(1)</sup> Neste sentido se pronunciou também o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Junho de 2005, recurso 426/05, in *www.dgsi.pt*: «paga como foi a dívida em execução, a prescrição não pode ser invocada com utilidade, pois mesmo que houvesse decorrido o tempo necessário, o resultado não poderia ser nem a extinção da execução – resultado já atingido com o pagamento – nem a repetição desse efectuado pagamento (veja-se o disposto no n.º 2 do artigo 304.º n.º 2 do Código Civil)».

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Recurso interlocutório. Petição inicial. Cumulação de acções.*

**Sumário:**

*A cumulação de acções diversas – no caso a impugnação judicial do acto tributário de liquidação e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária – não é legalmente admissível mas apenas a cumulação de pedidos, obviamente no mesmo meio processual, nas expressas condições do artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto à impugnação judicial, e nos termos do artigo 4.º e 47.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos quanto à acção administrativa especial.*

Processo n.º 731/07-30.

Recorrente: Germano Jorge Ferreira Coelho Veiga e mulher.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Germano Jorge Ferreira Coelho Veiga e Graça Maria Nóbrega Valente Veiga vêm recorrer do despacho de fls. 43, na parte em que não admitiu os pedidos feitos ao abrigo do artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária).

Fundamentou-se o despacho em que, estando em causa a impugnação de um acto de liquidação de IRS, “o Código de Procedimento e de Processo Tributário não permite a cumulação deste tipo de pedido com os pedidos integráveis no artigo 145.º do CPPT, cujos fundamentos próprios são, aliás, muito díspares”.

Os recorrentes apresentaram as seguintes conclusões:

*1ª – Os primeiros pedidos formulados pelos recorrentes na sua petição inicial são atinentes à impugnação de um acto tributário e os restantes ao reconhecimento de um direito em matéria tributária.*

*2ª – Impugnação da liquidação do IRS de 2004 e prevenção da ocorrência futura do cumprimento erróneo de obrigações fiscais acessórias e de futuras ilegais liquidações, respectivamente.*

*3ª – Erróneo cumprimento de obrigações acessórias fiscais que estão na raiz das invalidades imputadas ao acto tributário impugnado.*

*4ª – No contencioso tributário inexistente uma concreta norma processual que cuide da referida cumulação, pois que a do artigo 104.º CPPT cuida unicamente da cumulação de impugnações.*

*5ª – E já não da cumulação de impugnação com o reconhecimento de direito/interesse legítimo em matéria tributária.*

*6ª – Em face da omissão, à cumulação suscitada nos autos é aplicável o disposto no artigo 4.º CPTA, ex vi artigo 2.º - alínea c) CPPT.*

*7ª – Os últimos três pedidos formulados integram-se na mesma relação jurídica material de natureza tributária que os primeiros, dado que respeitam à correcção do errado procedimento tido aquando do (in) cumprimento das respectivas obrigações fiscais acessórias, determinante do acto tributário impugnado.*

*8ª – Tais últimos pedidos são dependentes do pedido impugnatório formulado, pois que se este for julgado improcedente aqueles necessariamente naufragarão.*

*9ª – As causas de pedir, apesar de diversas, dependem ambas da apreciação dos mesmos factos e da aplicação do mesmo direito.*

*10ª – Qual seja, saber-se se o subsídio de fixação constitui rendimento ou compensação para efeitos de IRS e, caso assumida esta natureza, o mesmo dever ser excluído das declarações de rendimentos anuais e impedindo liquidações que o considerem.*

*11ª – A lei processual admite a cumulação e os fundamentos dos pedidos são, no essencial, os mesmos.*

*12ª – O tribunal a quo infringiu, com a prolação de fls. 43 dos autos, as normas dos artigos 4º n.º 1, CPTA e 2º, alínea c), CPPT.*

*13ª – Assim, deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se o despacho recorrido e substituindo-se por outro que admita os pedidos formulados ao abrigo do art. 145º CPPT, com as legais consequências.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que o “despacho recorrido não pode manter-se”, pois “o Mmo. Juiz *a quo*, em vez de decidir como decidiu, devia, antes, mandar notificar o Autor para os efeitos do artigo 47.º, n.º 5, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos”.

É que sendo embora aplicáveis ao caso os artigos 4.º e 47.º do CPTA, por força do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, “a cumulação é ilegal” já que “os pedidos não têm, entre si, qualquer relação, relevante para o efeito daquelas normas, por não se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica material: os dois primeiros pedidos reportam-se a uma acto de liquidação já praticado e os restantes referem-se a eventuais e futuros actos de liquidação do mesmo tributo”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejam, pois:

Os recorrentes intentaram, em 15 de Maio de 2007, “o presente processo de impugnação judicial de acto de correcção de liquidação de IRS e acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária” (fls. 3 *in fine*), pedindo que “as presentes acções – de impugnação do acto tributário e de reconhecimento de direito em matéria tributária – [fossem] julgadas procedentes, por provadas” (fls. 10).

Mas tal não é possível, uma vez que a lei processual não admite a cumulação de tais acções mas apenas a de pedidos.

Com efeito, “a todo o direito, excepto quando a lei determine o contrário, corresponde a acção adequada a fazê-lo reconhecer em juízo, a prevenir ou a reparar a violação dele e a realizá-lo coercivamente, bem como os procedimentos necessários para acautelar o efeito útil da acção” – artigo 2.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Assim, o legislador desenhóu várias formas processuais em face da especial natureza do direito em litígio, umas mais garantísticas e complexas do que outras, com diferentes objectos, tramitações e fins, correspondendo a cada direito uma acção adequada.

Certo que, nos termos do artigo 145.º, n.º 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, as acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária “seguem os termos do processo de impugnação, considerando-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido”.

Todavia tal não significa que seja possível a cumulação das duas acções, nem sequer dos pedidos, mas, antes, que àquela acção é de aplicar, com as alterações devidas, o processamento da impugnação judicial, nomeadamente quanto aos requisitos, prazo e local de apresentação da petição, às regras da contestação e da instrução do processo.

Por outro lado, dispõe o artigo 467.º, n.º 1, alínea *a*) do Código de Processo Civil, que “na petição, com que propõe a acção, deve o autor designar o tribunal em que a acção é proposta (...)”.

E, como é sabido, a petição inicial é o articulado em que o demandante “define os termos [da acção]”, sendo, pois, “a base do processo, que sem a petição não pode existir, podendo todavia subsistir sem os outros articulados”.

Cfr. MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra Editora, p. 110, e artigo 151.º, n.º 1, daquele último diploma legal.

Ou seja, a petição inicial origina apenas uma acção (“a acção”) e um único processo que lhe corresponde.

Não é, pois, possível a apresentação de uma acção de impugnação judicial e outra de reconhecimento de direito em matéria tributária na mesma petição inicial. Aliás, se assim não fosse, os recorridos, contra quem eram propostas as duas acções, seriam, no mesmo processo, simultaneamente parte legítima e ilegítima, só podendo contestar parte dos pedidos. Seriam, pois, necessárias várias contestações à mesma petição, o que é legalmente inadmissível.

Coisa diferente é a cumulação, na mesma petição e conseqüentemente na mesma acção e meio processual, de vários pedidos ou pretensões.

Cumulação que, na estrutura do novo contencioso administrativo, é possível ainda que as pretensões, “à partida, [correspondessem], se fossem deduzidas em separado, a diferentes formas do processo” - acção administrativa comum e acção administrativa especial -, devendo em tais casos seguir-se “a forma da acção administrativa especial, cabendo ao tribunal introduzir na respectiva tramitação as adaptações que se revelem necessárias” – cfr. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, p. 83.

Contudo, nos termos do artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, “na impugnação judicial [só] podem, nos termos legais, cumular-se pedidos (...) em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão”.

Cumulação de pedidos, não de acções, o que naturalmente pressupõe a impugnação de actos tributários com fundamento em qualquer ilegalidade – artigo 99.º do mesmo diploma legal.

É que trata-se, na impugnação judicial, de um contencioso de anulação, que não de plena jurisdição - cfr. ALBERTO XAVIER, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*, p. 43 e ss. -, sendo o seu objecto o acto tributário, através de “qualquer ilegalidade” ou “vício”, em vista da sua “anulação total ou parcial”. Assim, se o pedido impugnatório procede, o tribunal anula o acto, pela existência de qualquer ilegalidade.

Ora, a acção para reconhecimento de direito não visa, por natureza, a anulação de um acto de liquidação, desde logo porque os efeitos de tal reconhecimento só valem para o futuro.

Só em sede de acção administrativa especial que tenha por objecto acto administrativo em matéria tributária que não comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação – artigo 97.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário -, se “cumula” o pedido de reconhecimento de direito em matéria tributária.

É que a acção administrativa especial, ao contrário da impugnação judicial, é um meio contencioso de plena jurisdição em que o que está em causa é a própria pretensão material e não já o acto de indeferimento *a se*. Neste meio processual do novo contencioso administrativo, que pretende cumprir as exigências constitucionais da tutela jurisdicional efectiva, se a Administração fosse condenada a satisfazer aquela pretensão e consequentemente anulasse o acto impugnado, o direito do contribuinte ficaria reconhecido, uma vez que um acto futuro de acto de conteúdo idêntico ao anulado seria nulo por ofensa de caso julgado – artigo 133.º, n.º 2, alínea *h*), do Código de Procedimento Administrativo.

Ou seja, o reconhecimento do direito resultaria directamente da pronúncia judicial que deferisse a pretensão material, não sendo necessário, por isso, o pedido do autor: tal reconhecimento estaria insito na declaração de ilegalidade do acto impugnado, não havendo verdadeira cumulação de pedidos.

Cfr., *mutatis mutandis*, o acórdão do STA de 15 de Fevereiro de 2007, recurso n.º 01015/06 *in fine*, e ESTEVES DE OLIVEIRA, *CPTA anotado*, vol. I, p. 415.

Assim, compreende-se que o CPTA não preveja autonomamente a acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo, pois esta só tem razão de existir como complemento ao contencioso anulatório que, no direito processual tributário, vigora na impugnação judicial dos actos de liquidação.

Não têm, pois, razão os recorrentes, todavia sem óbvio prejuízo do disposto no artº 289º do CP-Civil.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, mantendo-se o despacho recorrido.

Custas pelos recorrentes, solidariamente, com taxa de justiça de 5 unidades de conta.

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Reclamação. Notificação. Aviso de recepção. Notificação feita na pessoa de um terceiro. art. 39º, n. 3, do CPPT. Prazo para apresentação da reclamação. art. 277º, 1, do CPPT.*

### Sumário:

- I — Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário. – art. 39º, n. 3, do CPPT.*
- II — Assim, assinado o aviso de recepção por um familiar do reclamante, presume-se que a notificação lhe foi apresentada atempadamente, começando o prazo para apresentar a reclamação a correr após a data aposta no aviso de recepção.*
- III — O prazo para apresentar a reclamação é o constante do art. 277º, 1, do CPPT.*

Processo n.º 769/07-30.

Recorrente: Manuel José da Cruz Ribeiro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **Manuel José da Cruz Ribeiro**, identificado nos autos, veio reclamar, no presente processo de anulação de venda, de um despacho do chefe do serviço de Finanças de Caminha.

O Mm. Juiz do TAF de Braga rejeitou liminarmente a reclamação, por a ter considerado intempestiva.

Inconformado, o reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A comunicação postal emanada a 2 de Novembro de 2006 do Serviço de Finanças de Caminha foi recebida por pessoa diversa do recorrente em 3 de Novembro de 2006;

2. A Reclamação é o meio de defesa de que o recorrente, terceiro em relação ao processo de execução fiscal, dispõe para se opor à decisão que lhe foi comunicada pelo órgão de execução fiscal. Cfr. artigo 276º e 277º do C.P.P.T.

3. Pelo que deve o recorrente beneficiar de todos os direitos de defesa que a lei lhe possa conceder para o exercício desta, nos mesmos termos em que estes são reconhecidos ao R. em Processo Civil, designadamente em termos de prazos não especificamente p. e p. no C.P.P.T.

4. Designadamente deve o recorrente beneficiar do prazo de dilação de 5 dias que a lei processual civil concede ao R. para se defender na contestação, não sendo ele a receber a correspondência postal que lhe vá dirigida. Cfr. artigo 252º-A, n. 1, alínea a) do C.P.C.

5. Não foi o Recorrente quem recebeu a comunicação postal que continha a decisão susceptível de reclamação, que lhe foi dirigida pelo Serviço de Finanças de Caminha, pelo que deve beneficiar da dilação de cinco dias p. e p. no normativo citado para se defender.

6. A reclamação poderia ter sido apresentada até 18 de Novembro de 2006 e foi-o em 17 de Novembro de 2006, isto é um dia antes do termo do prazo para a sua apresentação, atendendo a que a comunicação foi recepcionada por pessoa diversa, em 3 de Novembro de 2006 e dispunha assim de quinze dias para praticar o acto (10 dias + 5 dias de dilação).

7. Ao decidir pelo indeferimento liminar da reclamação com fundamento na sua extemporaneidade, a Mm. Juiz a quo não atendeu à circunstância de não ter sido o recorrente a receber pessoalmente a correspondência postal que continha o acto reclamado, pelo que não lhe permitiu beneficiar da dilação legal para a apresentação da sua defesa – reclamação – pelo que violou por errada interpretação e aplicação o disposto nos artigos 252º-A, n. 1, alínea a) do C.P.C. e 277º, n. 1 e 20º do C.P.P.T.

8. A douda decisão recorrida deve pois ser substituída por outra que atendendo à circunstância de não ter sido o recorrente o receptor da comunicação postal emanada do Serviço de Finanças de Caminha, lhe conceda a dilação de 5 dias p. e p. no artigo 252º-A, n. 1, alínea a) do C.P.C. para a sua defesa e, consequentemente, julgue tempestiva a reclamação apresentada pelo recorrente e conheça do respectivo mérito.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA, no seu doudo parecer, defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir:

2. O acto reclamado, praticado pelo chefe do serviço de Finanças de Caminha, é do seguinte teor: “... No prazo de dez dias entregar o imóvel sob pena de avançarmos para o passo seguinte”.

O recorrente defende que a petição por si apresentada é tempestiva, por isso que é aplicável o art. 252º-A, n. 1, alínea a) do CPC.

Assim, e porque a notificação do despacho impugnado foi feita, não a si próprio, mas na pessoa de sua mulher, daí que entenda ser aplicável aquele normativo, daí decorrendo, no seu entendimento, que a reclamação foi apresentada tempestivamente.

Pretende assim o recorrente aproveitar da dilação de cinco dias prevista naquele normativo.

Mas não tem razão.

Citação e notificação são coisas diversas.

A citação é o acto pelo qual se dá conhecimento ao réu que foi proposta contra ele determinada acção e se chama ao processo para se defender, empregando-se ainda a citação para chamar, pela primeira vez ao processo alguma pessoa interessada na causa – art. 228º, 1, do CPC.

A notificação serve para, em quaisquer outros casos, chamar alguém a juízo ou *dar conhecimento de um facto* – n. 2 do citado artigo.

E as formalidades da citação e da notificação são diversas (vide artºs 233º a 252º-A e 254º e 255º do CPC).

Isto no domínio do processo civil.

Mas regime semelhante ocorre no processo tributário.

Nos termos do art. 35º, n. 1, do CPPT, “diz-se notificação o *acto* pelo qual se *leva um facto ao conhecimento de uma pessoa* ou se chama alguém a juízo”.

Quanto à citação, diz o n. 2 do mesmo artigo que “é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada”.

Estamos patentemente perante um caso de notificação, que não de citação.

O CPPT diz quais as regras a que obedecem as notificações (vide artºs 36º e ss. do CPPT).

O recorrente reconhece que a notificação foi feita por carta registada com aviso de recepção, tendo sido a mesma recebida pela própria esposa.

Vale isto por dizer que tem aplicação o disposto no art. 39º, n. 3, do CPPT.

Que reza assim:

“Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário”.

Quer isto dizer que apesar da carta ter sido entregue a terceiro, presume-se que ele a entregou atempadamente ao destinatário.

É uma presunção, é certo.

Presunção *iuris tantum*, como se compreende.

E que pode ser ilidida pelo interessado.

Porém, o reclamante, aqui recorrente, nem sequer alegou essa ilisão.

Assim, a notificação tem-se por efectuada no na data em que foi assinada, (ao que diz o recorrente pela sua própria esposa).

Ora, assim sendo, é evidente que, tendo a notificação sido efectuada no dia 3 de Novembro de 2006 (data aposta no aviso de recepção), e tendo a reclamação sido apresentada no dia 17 de Novembro de 2006, a petição de reclamação foi apresentada para além do prazo legal.

Mostra-se assim violado o disposto no art. 277º, 1, do CPPT.

A decisão recorrida não merece censura.

3. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Oposição. Reversão. Execuções não apenas. Excepção Dilatória. Absolvição da Instância. Consequências. art. 289º do CPC.*

### Sumário:

- I — Se o oponente foi citado, após reversão, em três execuções que não estão apenas deve ele deduzir oposições autónomas e não uma única oposição, mesmo que os fundamentos da reversão sejam os mesmos, os fundamentos de facto e direito sejam também os mesmos e as testemunhas indicadas sejam igualmente as mesmas.*
- I — Apresentando o oponente uma única oposição, abrangendo as três execuções, ocorre uma excepção dilatória, que conduz à absolvição da instância.*
- III — Mas pode o oponente prevalecer-se do disposto no art. 289º do CPC, nos termos, no prazo e com as consequências previstas no n. 2 do citado normativo.*

Processo n.º 795/07-30.

Recorrente: Graça Maria da Costa Martins.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **GRAÇA MARIA DA COSTA MARTINS**, identificada nos autos, revertida em três execuções fiscais, deduziu oposição às respectivas execuções.

O Mm. Juiz do TAF de Penafiel absolveu a Fazenda Pública da instância.

Inconformada, a oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. A sentença tem na sua génese uma excepção dilatória inominada,

B. Uma vez que a oponente deduziu uma só oposição judicial a três reversões,

C. As quais foram operadas pela mesma Repartição de Finanças,  
 D. Como resulta da oposição às reversões, os fundamentos de facto e de direito, são os mesmos,  
 E. Atento o Principio da Economia Processual, a dedução de uma só Oposição, evitaria a repetição de diversos actos,  
 F. Libertando o Tribunal para o julgamento de outros processos  
 G. Os fundamentos das reversões eram os mesmos,  
 H. A entidade que operou as reversões é a mesma,  
 I. As testemunhas arroladas pela Oponente eram as mesmas,  
 J. Não foi dado cumprimento ao disposto no n. 2 do artigo 121º do CPPT,  
 K. Como é prática corrente nos tribunais administrativos, deveria o Tribunal ter aceite a oposição relativamente à primeira das reversões aí mencionadas e,  
 L. Ter notificado a oponente, dando-lhe novo prazo, para deduzir novas oposições relativamente às restantes reversões,  
 M. Não se vislumbra qualquer impedimento legal à apensação por parte da A T,  
 N. Razão pela qual, também, não se vislumbra qualquer impedimento à apensação por parte da Oponente.

O. Estando errado o meio de reacção contra o acto notificado, deveria o Tribunal a quo, notificar a Oponente para corrigir, praticando novamente os actos pelos meios adequados.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento parcial.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. O Mm. Juiz *a quo* fundamentou a sua decisão (absolvição da instância da Fazenda Pública) no facto de, havendo três execuções que não estão apensas, a recorrente ter deduzido uma única oposição.

A isto obtempera a recorrente, dizendo que a fundamentação de facto e jurídica é a mesma relativamente a todas as execuções que deviam estar – e não estão – apensas. Na verdade, alega que a entidade que operou todas as reversões é a mesma, os fundamentos da reversão são os mesmos, os fundamentos de facto e direito são os mesmos e as testemunhas são as mesmas.

Pronunciar-nos-emos depois sobre esta questão.

Importa primeiro dar resposta a uma outra, qual seja a de saber se ocorre a nulidade decorrente da não notificação ao oponente, aqui recorrente, do parecer do MP, que se pronunciou no sentido da existência de questão que obstava ao conhecimento do mérito da causa, assim se violando o disposto no art. 121º, 2, do CPPT.

Será que ocorre tal nulidade?

Entendemos que não.

Na verdade, o Sr. Procurador da República secundou apenas a posição já expressa pela FP, que, quer na contestação, quer nas alegações finais, já suscitara tal excepção dilatória. E a recorrente conhecia essa posição (coincidente com a do MP), pois não podia pelo menos desconhecer o conteúdo da contestação, podendo pronunciar-se sobre tal questão nas alegações finais. Ou seja: ao menos neste momento poderia pronunciar-se.

Não ocorre assim a citada nulidade.

Importa agora saber quais as consequências do facto da recorrente ter deduzido oposição relativamente a três execuções, num único articulado, abrangendo todas as execuções, quando estavam em causa três execuções, que deram origem a três reversões.

Numa nota marginal, diga-se desde já que não incumbe a este Supremo Tribunal pronunciar-se sobre se sim ou não as execuções deveriam estar apensadas, apensação que pode ser ordenada oficiosamente ou a pedido do executado, e pela AF – vide art. 179º do CPPT.

Isto sem embargo das execuções serem apensadas, se for caso disso.

Importa anotar isso sim que a recorrente pretendeu defender-se das três reversões.

E não há dúvida que o deveria fazer relativamente a cada uma delas, por isso que não estavam apensadas.

Terá remédio este erro?

Uma solução – e esta linha é sufragada pelo EPGA – seria considerar a primeira das execuções, desprezando as restantes.

Com um senão: ficaria aqui desprotegida a oponente no tocante às restantes execuções.

E o remédio propugnado pela recorrente (a quem esta solução não desdenharia, mas temperada com a posterior notificação para a prática de outras oposições nas restantes execuções) não encontra eco na lei.

Mas será aquela solução a mais adequada?

Afigura-se-nos que não, por isso que, como dissemos, penalizaria a oponente.

A forma mais adequada de defender os interesses – legítimos, diga-se – da oponente, aqui recorrente, será a definida na sentença.

Mas – e a referência não pode deixar de ser expressa – com um sentido que aponta claramente na concretização do princípio *pro actione*.

Estamos a reportar-nos ao disposto no art. 289º do CPC, consagrando-se expressamente a possibilidade da oponente deduzir oposições autónomas contra as execuções, no prazo de 30 dias, prazo esse consagrado no n. 2 do citado normativo.

Oposições que, se for caso disso, poderão eventualmente ser apensadas.

Assim se compatibilizará o facto de ter sido deduzida – de forma anómala, embora – oposição contra todas as execuções em bloco, quando as execuções não estão apensadas com o direito da oponente poder opor-se às execuções que contra ela reverteram.

É uma precisão que se deixa expressa e se impõe, no sentido de se apontar claramente o sentido da decisão e o modo como a oponente, aqui recorrente, pode praticar o acto.

Decisão que obviamente se impõe nos autos.

3. Face ao exposto, com a presente fundamentação, e com o alcance acima referido, nega-se provimento ao recurso.

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

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Instauração de execução fiscal. Suspensão da execução fiscal.*

### Sumário:

- I — Decorrido o prazo de pagamento voluntário sem que a dívida tributária liquidada seja paga, é instaurada certidão da dívida, que tem a função de título executivo para efeitos de execução fiscal (art. 88.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT).*
- II — Recebido o título executivo, o órgão periférico local tem o dever legal de instaurar execução no prazo de 24 horas (art. 188.º, n.º 1 do CPPT), que só pode suspender-se nos casos previstos na lei (art. 85.º, n.º 3, do mesmo Código).*
- III — Não há fundamento legal para suspender a execução fiscal antes de ser efectuada penhora, se não se está perante uma das situações previstas nos n.ºs 1 e 5 do art. 169.º do CPPT e não foi prestada garantia.*

Processo n.º 834/07-30.

Recorrente: Sopcop – Sociedade Portuguesa de Construção e Obras Públicas, Lda.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – SOPCOP – SOCIEDADE PORTUGUESA DE CONSTRUÇÃO E OBRAS PÚBLICAS, LDA, deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel oposição a uma execução fiscal que contra ela corre termos no Serviço de Finanças de Baião.

Aquele Tribunal julgou improcedente a oposição.

Inconformado, a Oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1) A recorrente apresentou pedido de recurso da decisão proferida nos autos requerendo que o recurso interposto tenha efeito suspensivo.

2) A recorrente juntou ao pedido de recurso documento onde se verifica prestada uma garantia bancária a favor da Direcção Geral de Impostos para garantia do pagamento da quantia de Euros 69.683,43 (sessenta e nove mil seiscientos e oitenta e três Euros e quarenta e três cêntimos), fixada pela exequente nos termos do artigo 199º n.º 5 do CPPT.



3) A requerente juntou, igualmente, um documento com o deferimento da exequente, isto é com aceitação da garantia bancária prestada pela aqui recorrente.

4) Bem como demonstrou que a aceitação da garantia bancária prestada data de 6 de Setembro de 2006.

5) Atento o disposto no artigo 286º n.º 2 do CPPT, estando garantida a dívida a que se reporta o processo em que é interposto o recurso, o efeito deste não poderá deixar de ser suspensivo.

6) Em consequência, impugnasse o despacho do tribunal recorrido na parte em que atribui efeito meramente devolutivo ao recurso.

7) E nos termos expostos entende a recorrente dever ser revogado o despacho do tribunal recorrido na parte que atribuído efeito suspensivo ao recurso a interpor e dever ser atribuído efeito suspensivo.

8) A recorrente, apreciou a legalidade do procedimento tributário exercido pela exequente e sustenta a ilegalidade desse procedimento como fundamento de oposição à penhora com a previsão da alínea 1) do art. 204.º do CPPT.

9) A alegação desse fundamento, decorreu da recorrente entender poder esse fundamento ser sustentado, no desenrolar do entendimento que expõe:

10) Nos termos do qual; O art. 44º do CPPT, estipulando o enquadramento do procedimento tributário, e em relação a essa previsão a recorrente irá cingir-se à matéria que entende em apreciação no presente recurso, compreende no texto das alíneas c) e g) do CPPT, as matérias que aqui se transcrevem;

- a revisão por iniciativa dos interessados dos actos tributários.

- a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.

11) E que a alínea g) do art. 44º do CPPT, permitia o entendimento que compreendendo o procedimento tributário a cobrança das obrigações tributárias, compreende, por se tratar de uma forma de cobrança, a penhora como meio de obtenção de pagamento coercivo do imposto.

12) E que compreendendo o procedimento tributário a cobrança coerciva das obrigações tributárias, a ilegalidade desse mesmo procedimento deverá servir de fundamento de oposição à penhora

13) E que o exposto permite aferir que a ilegalidade da penhora, tramitada em execução fiscal, serve como fundamento de oposição a esse acto.

14) E por tal existe, no entendimento da recorrente, enquadramento da ilegalidade deste procedimento como fundamento de oposição à penhora nos termos da alínea i) do artigo 204º do CPPT.

15) A recorrente, sustenta que em sede de oposição à penhora suscita factos que permitem, pelo menos, ponderar sobre a possibilidade de a ausência de uma decisão da exequente sobre o pedido de rectificação de escrita da data de conclusão das obras aposta no Modelo 1 e, por maioria de razão, quanto aos factos expostos e documentos oferecidos, pela aqui recorrente, quando exerceu o direito de audição, ser fundamento de oposição à penhora.

16) E que esta argumentação é, desde logo, apoiada no conteúdo da notificação para o exercício do direito de audição, na medida em que no seu texto constata-se, comunicado pela exequente à aqui recorrente, que a decisão de averbamento da não tributação do IMI de 2004, do prédio identificado em sede deste recurso, tem como condição, para não se tomar definitiva o exercido do direito de audição, o que permite a interpretação; que para haver uma decisão definitiva implica uma decisão da exequente quanto aos factos alegados pela aqui recorrente no exercício desse direito.

17) E que, também, permite o entendimento da recorrente, que na ausência de uma decisão da exequente, sobre a matéria requerida apreciar pela aqui recorrente em sede do direito de audição, decisão que foi comunicada pela exequente após a instauração da oposição pela aqui recorrente, permite oferecer oposição à penhora.

18) Isto por a recorrente entender que a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, prevista como excepção de fundamento de oposição à penhora na previsão da alínea i) do artigo 204º do CPPT, não contende com a apreciação judicial da legalidade da penhora compreendida no procedimento tributário.

19) Dado a recorrente não argumentar como fundamento da oposição à penhora, a legalidade da liquidação da dívida exequenda, mas a ilegalidade do procedimento da penhora, pela verificação de ausência de uma decisão quanto ao pedido de alteração da decisão de averbamento da tributação do IMI para o ano 2004 do prédio aqui identificado.

20) A decisão da administração tributária de resposta à matéria alegada pela aqui recorrente no exercício do direito da audição foi notificada à aqui recorrente, posteriormente à aqui recorrente ter deduzido oposição à penhora, pelo que se trata de uma decisão expressa...

21) Entende a recorrente que a decisão da exequente relativa à matéria da audição, por verificada em acto posterior à oposição à penhora, conforme documento 2 junto pela exequente em sede da contestação oferecida aos autos deste processo, não pode contender com a apreciação da matéria objecto da oposição, que deve ser apreciada de acordo com os factos articulados na matéria da oposição deduzida pela aqui recorrente, no momento em que se apresentam ao tribunal

22) E daqui decorre o tribunal recorrido dever entender que a actuação da exequente, posterior ao oferecimento da oposição, não deve contender com a apreciação da matéria alegada pela recorrente ao momento a que se reporta.

23) Daqui decorre, também, a defesa de que o tribunal recorrido não deverá entender os fundamentos de oposição à penhora, invocados pela recorrente, como sendo infundados pela verificação de uma decisão da exequente posterior ao momento dos factos a que se reporta a oposição.

24) A recorrente, também, discorda do argumento do tribunal recorrido de que o requerimento oferecido pela recorrente, solicitando a rectificação da data aposta no Modelo 1, por erro de escrita na data da conclusão das obras, assim como os outros documentos oferecidos pela recorrente a instruir este requerimento não sejam aptos a afastar a presunção do art. 10º do CMI, facto que decorre da seguinte interpretação;

25) O artigo 9º do Código do IMI estabelece que o requerimento de não tributação no caso previsto na alínea e) do nº1 desse artigo, que estipula o momento a partir do qual o bem é tributado em IMI, fixando o prazo de três anos decorridos do momento em que o bem passe a figurar no activo circulante da empresa que tenha por objecto a sua venda, deve ser apresentado nos sessenta dias posteriores à verificação do facto determinante da sua aplicação.

26) A alínea e) do artigo 10º do Código do IMI, estipula que o prédio presume-se concluído na data em que for apresentada a declaração para inscrição na matriz, com indicação da data de conclusão.

27) Desde logo a interpretação desta previsão suscita sérias dúvidas sobre a data a que o legislador se reporta, uma vez que se retira da literalidade da norma pretender o legislador indicar o documento de inscrição do prédio na matriz, isto é o Modelo 1 actualmente em vigor, e não a data de conclusão declarada no conteúdo desse documento.

28) E este facto é relevante por se tratar de documento junto pela recorrente à oposição deduzida nos autos deste processo, e esse Modelo 1 ter sido enviado pela recorrente, por via electrónica ao serviço de Finanças, com data da recepção pela exequente aí aposta constando o dia 21 de Outubro do ano de 2004, e no requerimento de não tributação do IMI, entregue pela recorrente no serviço de Repartição de Finanças, juntamente com os documentos que o instruem, conforme documentos 2 a 5 juntos pela recorrente em sede da oposição, consta como data de recepção aposta pela Repartição de Finanças, o dia 15 de Dezembro de 2004.

29) Pelo que, segundo esta interpretação, que colhe o entendimento da recorrente pela leitura da citada norma, a recorrente, estava dentro do prazo legal dos sessenta dias, quando efectuou o requerimento de não tributação, dado que desde a data da recepção do Modelo 1 até à data de recepção do requerimento de não tributação, tinham decorrido apenas 56 dias, pelo que não estava ultrapassado o prazo dos sessenta dias

30) Por outro lado no conteúdo do citado Modelo 1, a recorrente, por erro de escrita declarou como data de conclusão das obras o dia 15-10-2004.

31) E a exequente interpretou como lhe aprouve o artigo 10º do CIMI, entendendo que pelo prazo declarado de conclusão das obras pela recorrente, teriam decorridos os sessenta dias, e por tal, indeferiu o averbamento da não tributação do IMI para o ano de 2004, com fundamento no artigo 10º n.º 5 do Código do IMI.

32) Por outro lado, no que concerne a data de conclusão das obras aposta no Modelo 1 pelo funcionário da recorrente, que foi constatada, pela aqui recorrente, após a notificação da decisão das finanças e em razão do conteúdo dessa mesma notificação, porque até essa data não tinha sido detectado pela recorrente, foi verificado pela aqui recorrente um erro de escrita grosseiro, dado que no termo de encerramento do livro de obra do prédio, assim como na data aposta no pedido de licença de utilização, junto como documento 7 à oposição à penhora deduzida pela recorrente, a data de conclusão das obras do prédio declarada é do dia 11 de Novembro de 2004 e não 15 de Outubro de 2004 conforme erradamente declarado no MODELO 1 do IMI.

33) Pelo que existia fundamento para ser apreciado e deferido o requerimento para rectificação oficiosa da data de conclusão das obras, aposta, pela recorrente, no Modelo 1 do IMI.

34) Pelo que se entende que a argumentação do Tribunal recorrido, de o requerimento da recorrente não ser apto a afastar a presunção do art. 10º do CIMI, não colhe aceitação pela recorrente.

35) A recorrente, provou haver erro grosseiro de escrita quando juntou os documentos indicados na oposição.

36) Efectuado o enquadramento legal dos factos expostos e a sua apreciação, entende, a recorrente, que o fundamento da oposição à penhora por sustentada pelo enquadramento legal que aqui foi exposto, deveria proceder.

37) A recorrente defendeu que, verificado o procedimento descrito e sem uma resposta, quer ao requerimento de rectificação oficiosa do Modelo 1, quer quanto aos novos factos alegados e apreciação dos documentos juntos pela recorrente em sede do direito de audição, não existia fundamento para a exequente, prosseguir com as fases posteriores no processo de tributação do IMI de 2004 do prédio

identificado nos autos, pela inexistência de uma decisão definitiva da exequente, quanto a esta matéria, aquando efectuada a oposição à penhora pela recorrente.

38) E entendendo ser esse fundamento de oposição à penhora enquadrável na previsão alínea i) do art. 204º do CPPT, deveria ser suficiente como argumento sustentado de oposição à penhora.

Termos em que se requer em consequência da verificação da prestação de garantia bancária pela recorrente, a impugnação do despacho recorrido na parte em que atribui efeito meramente devolutivo ao recurso e se requer seja atribuído efeito suspensivo ao recurso interposto.

Bem como se requer seja revogada a decisão do tribunal recorrido, e proferida decisão conforme ao peticionado pela recorrente em sede da oposição à penhora, por existir fundamento de oposição à penhora nos termos da alínea i) do artigo 204.º do CPPT, em sede dos factos e do seu enquadramento legal exposto pela aqui recorrente.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Entendemos que a pretensão do recorrente deve improceder.

Na verdade,

A decisão recorrida fez uma correcta apreciação da prova constante nos autos e uma correcta interpretação dos preceitos legais que a fundamentam, sendo passível de censura.

Para além disso a mesma não apresenta os vícios que lhe são apontados nas conclusões das alegações.

O M. Juiz a “quo” decidiu correcta e legalmente ao julgar improcedente a oposição acto tributário.

Na verdade

Nenhum dos fundamentos invocados pode servir de fundamento à oposição nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

A alegada realidade quanto ao dever de decisão e fundamentação não podia ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal.

A presente oposição tinha de ser julgada improcedente, como o foi.

Razão pela qual o MP entende que deve ser negado provimento ao presente recurso com ordem jurídica da sentença recorrida.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

- Com base em certidão de dívida, foi instaurado, em 19 de Novembro de 2005, o processo de execução fiscal n.º1767200501013203. em que é executada SOPCOP- Sociedade Portuguesa de Construção e Obras Públicas, Lda, respeitante ao ano de 2004, na importância de 50.472,10 euros.

- A oponente foi notificada em 05.09.2005 para efectuar o pagamento do IMI devido relativamente ao ano de 2004- cfr. doc. de fls 95 dos autos.

- O documento de cobrança indicava como data limite de pagamento o dia 30.09.2005- cfr. docs. de fls. 53 a 55 dos autos.

- Na origem desta liquidação esteve a declaração electrónica Modelo 1, destinado à inscrição de um prédio urbano na matriz predial, entregue em 21.10.2004 e que indicava como data da conclusão das obras o dia 15.10.2004- cfr. doc. de fls. 15 a 38 dos autos.

- Em 15.12.2004, a oponente apresentou um requerimento de não tributação para o supra referido prédio, nos termos da alínea e). n.º1. do art.9º do CIMI- cfr. docs. de fls.39 a 40 dos autos.

- Foi notificada em 19.07.2005 para o exercício de audição prévia – cfr. doc. de fls.41 a 43 dos autos.

- Direito que veio a exercer em 02.08.2005- cfr. doc. de fls.47 a 52 dos autos.

- Simultaneamente, foi requerida a rectificação da data da conclusão das obras declarada no Modelo 1 apresentado em 21.10.2004”uma vez que a data aí aposta não corresponde à data de conclusão das obras, dado que a data correcta de conclusão das obras conforme consta do documento de pedido de emissão de alvará de utilização, que se junta para os devidos efeitos, se verificou no dia 11 de Novembro do ano de 2004.”.

- A Administração Tributária pronunciou-se sobre a pretensão da oponente através do despacho e informação - cfr. doc. de fls.96 a 98 dos autos.

- A presente oposição deu entrada em 10.02.2006.

- Em 21.02.2006, foi extraída carta precatória ao Serviço de Finanças de Gaia 4, para penhora e registo na respectiva Conservatória da fracção A do artº 7870 de Mafamude, oferecida como garantia no referido processo executivo.

3 – A Oponente deduziu oposição à execução fiscal, instaurada para cobrança de I.M.I., pretendendo que seja apreciada em oposição à execução fiscal se ocorreu ilegalidade do procedimento adoptada pela administração tributária, consubstanciada em violação do dever de decisão e fundamentação relativamente a elementos apresentados no exercício do direito de audição prévia para reapreciação

de pedido de não tributação de um prédio em I.M.I. para o ano de 2004 bem como relativamente a um pedido de rectificação.

Como decorre da matéria de facto fixada e a própria Oponente reconhece no art. 13.º da petição de oposição, em 5-9-2005, foi notificada da liquidação do imposto em causa (documento de fls. 53).

No momento em que foi instaurada execução, em 10-2-2006, a Oponente não tinha ainda sido proferida decisão sobre os pedidos de reapreciação e rectificação (a decisão te, a data de 8-6-2006, como se vê a fls. 87 e 98, para que remete a matéria de facto fixada).

No art. 204.º do C.P.P.T. estabelecem-se, taxativamente, os fundamentos de oposição à execução fiscal, como resulta do seu texto em que se refere que *«a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos»*.

A liquidação do I.M.I. que deu origem à liquidação da dívida exequenda foi notificada à Oponente, pelo que o meio adequado para discutir contenciosamente a sua ilegalidade, designadamente por incorreção dos pressupostos de facto e de direito em que assentou, era o processo de impugnação judicial [arts. 97.º, n.º 1, alínea a), 99.º e 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT].

A legalidade da liquidação da dívida exequenda apenas pode ser apreciada em oposição à execução fiscal nas situações enquadráveis nas seguintes disposições:

- na alínea a) do n.º 1 do art. 204.º, se se tratar de uma ilegalidade abstracta, afectando a própria norma em que se baseia a liquidação;
- na alínea g), onde se prevê a duplicação de colecta, que se pode verificar quando estiver pago ao credor tributário o tributo que se pretende cobrar;
- na alínea h), quando se tratar de situação em que a lei não assegure meio de impugnação contenciosa do acto de liquidação.

Nenhuma destas situações se verifica, pois não é invocado qualquer vício de norma em que se tenha baseado a liquidação, nem é afirmado que o imposto já tenha sido pago a credor tributário, nem que a lei não assegure a possibilidade de impugnação judicial do acto de liquidação subjacente à presente execução.

Na sentença recorrida, porém, apesar de se afirmar que a oposição não é o meio próprio, apreciaram-se as questões suscitadas pela Oponente, concluindo-se que não ocorreram os invocados vícios de violação do dever de decisão e fundamentação.

No presente recurso jurisdicional, para além de discordar do decidido na sentença recorrida sobre as ilegalidades referidas a Oponente defende que ocorre ilegalidade da penhora, por ausência de decisão sobre os pedidos que formulara à administração tributária, e pretende deduzir oposição à penhora, defendendo que a oposição à penhora se enquadra na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

4 – Relativamente às questões relativas à legalidade da liquidação da dívida exequenda, não podem ser apreciadas no presente processo, uma vez que não ocorre qualquer das situações em que tal é possível.

Designadamente, é manifesto que não se está perante uma situação enquadrável nas alíneas a) e g) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT; por outro lado, tendo a liquidação sido notificada à Oponente, podia ser impugnada através de impugnação judicial, como se referiu, pelo que não se pode apreciar, em oposição à execução fiscal, a sua ilegalidade, ao abrigo da alínea h) do mesmo número.

Também não há qualquer suporte legal para apreciar no presente processo se se é correcta ou não a decisão da administração tributária sobre os pedidos de reapreciação e rectificação, que veio a ser proferida já na pendência da presente oposição e, por isso, nem sequer podia ser fundamento desta.

Assim, a única questão que pode ser apreciada, por ser susceptível de enquadramento na alínea i) do n.º 1 do citado art. 204.º, é a de saber se a execução podia ser instaurada sem que tivessem sido previamente decididos os pedidos referidos.

Relativamente a esta questão, deve dizer-se, em primeiro lugar, que não se está perante uma situação de oposição à penhora, pois este meio processual, previsto, com essa designação no processo civil, abrange apenas as situações referidas no n.º 1 do art. 863.º-A do CPC:

- a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que ela foi realizada;
- b) Imediata penhora de bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;
- c) Incidência da penhora sobre bens que, não respondendo, nos termos do direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido atingidos pela diligência.

No processo de execução fiscal, o meio processual para deduzir oposição à penhora é a reclamação prevista nos arts. 276.º a 278.º, como se vê pelo n.º 3 deste último artigo, em que se reproduzem todas as situações de oposição à penhora previstas no processo civil.

No entanto, apesar de a pretensão da Oponente, quanto à questão de saber se a execução podia ser instaurada sem que tivessem sido previamente decididos os pedidos referidos, não

se enquadrar nestas situações de oposição à penhora, poderá ser apreciada no âmbito da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, uma vez que se trata de questão a provar documentalmente que não envolve apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representa interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que extraiu o título.

5 – Relativamente a esta questão de saber se a execução podia ser instaurada sem que tivessem sido previamente decididos os pedidos referidos, deve ser dada uma resposta positiva.

Com efeito, por força do disposto no art. 88.º, n.ºs 2 e 4, do CPPT, «*findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor*», certidões estas que «*servirão de base à instauração do processo de execução fiscal a promover pelos órgãos periféricos locais, nos termos do título IV*».

Recebido o título executivo, o órgão periférico local deverá instaurar a execução no prazo de 24 horas, efectuando o competente registo (art. 188.º, n.º 1, do CPPT).

Por outro lado, instaurada a execução, a sua suspensão da execução fiscal apenas pode ser efectuada nos casos previstos na lei (art. 85.º, n.º 3, do CPPT).

As causas gerais de suspensão da execução fiscal vêm indicadas no art. 169.º em que se estabelece que «*a execução ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente*», regime este que é aplicável à oposição, depois de recebida.

Por isso, não há obstáculo legal a que, se não se verificar uma causa de suspensão, findo o prazo de pagamento voluntário sem que a dívida liquidada seja paga, seja instaurada execução, sendo mesmo essa a obrigação que a lei impõe à administração tributária.

Assim, no caso em apreço, não tendo sido prestada garantia antes da instauração da execução fiscal ou antes da penhora não havia qualquer obstáculo a que a execução fosse instaurada e prosseguisse.

Por isso, justifica-se a improcedência da oposição.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida, com esta fundamentação.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Execução fiscal. Notificação para pagamento. Dívida de outrem. Oposição. Legitimidade.*

### Sumário:

*As pessoas notificadas para pagar a dívida exequenda, no âmbito de uma execução fiscal instaurada contra outrem, têm legitimidade para se opor à execução.*

Processo n.º 835/07-30.

Recorrente: Guiomar Maria de Jesus Lopes da Silva e outros.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. GUIOMAR MARIA DE JESUS LOPES DA SILVA, MARIA HELENA DE JESUS VIDIGAL, REGINA VIDIGAL DOS SANTOS e CIDÁLIA MARIA DE JESUS DOS SANTOS, residentes na Marinha Grande, recorrem do despacho de 29 de Junho de 2007 da Mm<sup>a</sup> Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que rejeitou liminarmente a oposição à execução fiscal instaurada contra Moldes Lopes – Cunhos, Cortantes e Metalomecânica, Lda., com sede na mesma localidade, para cobrança de dívidas de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo aos exercícios dos anos de 1999 a 2003, inclusive, que foram notificadas para pagar.

Formulam as seguintes conclusões:

«A)

As recorrentes eram sócias da Sociedade Moldes Lopes – Cunhos, Cortantes e Metalomecânica, Lda, sociedade que foi dissolvida em 21/10/2004.

B)

Em 03/05/2007 e 04/05/2007 são notificadas para efectuarem pagamento da quantia de € 26.174,79, já em cobrança coerciva e referente a IRC de 1998 e 1999.

C)

Nessas mesmas datas são notificadas para procederem ao pagamento voluntário das liquidações de IRC dos anos de 2000, 2002 e 2003 (documentos n<sup>os</sup> três a cinco juntos com a oposição).

D)

O devedor originário de todas as quantias objecto de execução é a sociedade acima identificada.

E)

As referidas notificações, mais não são que verdadeiras citações, no âmbito dos processos de execução fiscal (PEF) n<sup>os</sup>: 1392200001014501, 13922200501004530, 1392200501041320, 1392200501049330, 1392200301011472, 1392200601041797 e apensos.

F)

As citações assentam no disposto no artigo 147<sup>o</sup> do Código das Sociedades Comerciais, uma vez que a devedora originária se encontra dissolvida.

G)

Face às notificações recepcionadas, que mais não são que citações, a posição das recorrentes nos PEF é de executadas, como responsáveis solidárias.

H)

As citações foram acompanhadas de informação/despacho onde constam elementos que identificam a origem da dívida, o seu valor e período de tributação, a legislação ao abrigo da qual se efectua a citação e ainda o prazo para pagamento voluntário.

I)

Os procedimentos a adoptar, face à recusa de pagamento voluntário, enunciados na citação, são os próprios do processo de execução fiscal.

J)

Considerando-se as recorrentes executadas nos PEF, são estas, parte legítima na oposição deduzida.

L)

Pelo que não pode ser acolhido o fundamento de ilegitimidade invocado pela Meritíssima Juiz do tribunal” a quo”, para indeferir liminarmente a oposição.

M)

Pelos factos e documentos que constam do processo é manifesto que as recorrentes são executadas, o que justifica o recurso à oposição, nos termos do artigo 203º e seguintes do CPPT.

N)

As recorrentes/ponentes têm interesse directo em demandar a Administração fiscal, pois invocam factos que a comprovarem-se determinam a inexigibilidade da dívida, ou seja, que a decisão de mérito da causa lhe seja favorável.

O)

Em suma, a condição/posição de executadas motivam o interesse em agir das aqui recorrentes, isto é, o seu interesse deduzir oposição nos termos em que o fizeram.

P)

O duto despacho violou a alínea c) do n.º 1 do artigo 209 do CPPT e bem assim o artigo 26º do CPC, que define a legitimidade das partes e consequentemente a norma dos artigos 493º n.º 2 e 494º, alínea e) do mesmo diploma legal, que consideram a ilegitimidade excepção dilatória e determinam a absolvição da instância da parte recorrida.

Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a dita decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emite o seguinte parecer:

«As recorrentes são sócias liquidatárias da sociedade Moldes Lopes Cunhos Cortantes e Metalomecânica, Lda., dissolvida e com processo de liquidação encerrado; nesta medida são responsáveis pelas dívidas da sociedade ainda não exigíveis à data da dissolução, de forma ilimitada e solidária (informação fls. 20; art. 147º n.º 2 CSC)

Os actos formais de notificação efectuados nas pessoas das recorrentes têm a natureza de actos de citação na medida em que se destinam a chamar, pela primeira vez, a processos de execução fiscal pendentes contra a sociedade, devedora originária, pessoas interessadas na qualidade de responsáveis por dívidas desta última (artº 35º n.º 2 último segmento CPPT)

É relevante no sentido deste entendimento:

a) o facto de os actos formais de notificação indicarem que, na falta de pagamento voluntário, a execução prosseguirá contra cada uma das notificadas com penhora de bens (pessoais) até ao pagamento integral da dívida exequenda (cf. designadamente, fls. 19)

b) o facto de a quantia objecto de pagamento voluntário não incluir juros de mora e custas, à semelhança do que sucede com a citação dos responsáveis subsidiários para cumprimento da dívida tributária principal (art. 23º n.º 5 LGT)

Neste contexto, assumindo a qualidade de executadas, as recorrentes são partes legítimas na relação jurídico-material controvertida, na medida em que têm interesse directo na procedência da oposição (art. 26º n.º s 1 /2 CPC)

O recurso merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e ordenada a devolução do processo ao tribunal recorrido para proferimento de outra decisão que não seja de rejeição liminar da oposição pelo motivo invocado na respectiva fundamentação».

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. É deste teor o despacho recorrido:

«As oponentes deduzem a presente oposição com fundamento na respectiva ilegitimidade na medida em que, sendo as dívidas de IRC dos anos de 1998 e 99 exigíveis antes da dissolução da sociedade, os sócios não são ilimitada e solidariamente responsáveis pelas mesmas e, no demais, alegam a inexigibilidade da dívida exequenda, por falta de notificação das oponentes para pagarem, no prazo de caducidade, as liquidações adicionais. Por último e quanto às coimas, alegam a extinção da obrigação do respectivo pagamento, em consequência da dissolução da infractora.

Ora, conforme flui dos documentos juntos com a p.i. e da informação prestada nos termos do artº 208.º, n.º 1 do CPPT, a presente oposição foi deduzida na sequência da notificação das ora oponentes para procederem ao pagamento voluntário das dívidas exequendas.

Ademais, não consta dos autos que as oponentes sejam executadas nas execuções fiscais identificadas na p.i., nem que tenha ocorrido a respectiva citação para esses processos ou que tenha sido efectuada qualquer penhora sobre bens das oponentes para garantia das dívidas exequendas.

Daqui se conclui que as oponentes são parte ilegítima nas execuções em causa e, por consequência, na presente oposição, na precisa medida em que não sendo, ainda, executadas (nem havendo garantias de que o venham a ser), carecem de interesse em agir (artº 26º do CPC).

Atento o que vem considerado, ocorre excepção dilatória de ilegitimidade das oponentes, nos termos do artº 494.º, alínea e) do CPC, que obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa e determina a absolvição da Fazenda Pública da instância (artº 493º, n.º 2 do CPC).

Acresce que, nos termos do artº 209.º, n.º 1, alínea o) do CPPT, o juiz rejeitará a oposição em caso de manifesta improcedência e considerando a já referida ilegitimidade das oponentes, é manifesto que a presente oposição está votada ao insucesso.

Face ao exposto, rejeito liminarmente a presente oposição.

Custas pelas executadas».

3. As recorrentes foram notificadas para pagamento da dívida de uma sociedade comercial dissolvida, da qual foram sócias, na execução fiscal contra esta instaurada. A notificação foi feita com expressa invocação do artigo 147º do Código das Sociedades Comerciais, que consagra a responsabilidade solidária dos sócios pelas dívidas da sociedade dissolvida.

Tendo deduzido oposição à execução, viram-na liminarmente rejeitada, com fundamento na sua ilegitimidade, por não serem executadas, nem ter havido «citação para esses processos», nem ter sido efectuada «penhora em bens das oponentes para garantia das dívidas exequendas».

Ora, a realidade é que as recorrentes foram notificadas para pagar uma dívida fiscal alheia na sua qualidade de responsáveis, por terem sido sócias da sociedade devedora principal, entretanto dissolvida, e suas liquidatárias.

Constituindo a execução fiscal um processo judicial que visa a cobrança coerciva de uma dívida, à pessoa que, independentemente do modo – citação ou notificação – é chamada a esse processo para a pagar, não pode negar-se a possibilidade de contestar, usando dos meios de defesa que são postos à disposição do executado. Para que tais meios devam ser-lhe disponibilizados tanto vale que seja, declaradamente, executada, como que o seja apenas dissimuladamente – o que importa é que, no âmbito de um processo executivo, lhe seja exigido o pagamento. Ainda que tenha sido omitida formalidade de que dependa o seu ingresso na posição jurídica de executada, ou seja, ainda que mal tenha sido constituída sujeito passivo da relação processual, o certo é que, materialmente, já o é, só porque o pagamento lhe foi exigido. O resto – saber se tem legitimidade para ser executada, se houve cumprimento das formalidades exigidas pela lei – é a questão de fundo que quer discutir na oposição à execução.

Note-se que, aliás, o despacho recorrido considerou as oponentes «parte ilegítima nas execuções em causa», tal qual elas pretendiam que o Tribunal declarasse, com vista à sua exclusão da execução... Ora, a ilegitimidade para a execução é fundamento de oposição à execução, como se vê na alínea b) do n.º 1 do artigo 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Ao contrário do que parece subentendido no despacho, a ilegitimidade activa na oposição à execução não é decorrência da ilegitimidade passiva na execução.

Procedem, pelo exposto, os fundamentos do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho impugnado, para ser substituído por outro que não seja de indeferimento pela razão ora examinada.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 5 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução. Culpa. Matéria de facto. Competência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

*I — A determinação da existência de culpa, na insuficiência do património societário para a satisfação dos créditos fiscais, nos termos do artigo 13.º do CPT, por omissão de deveres gerais de diligência, sem necessidade de interpretação de normas*



*jurídicas ou recurso à sensibilidade jurídica do julgador, constitui questão de facto.*

II — *A Secção de Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente, em razão da hierarquia, se o recurso para ela interposto, per saltum, da sentença da 1.ª instância, não tem, como fundamento exclusivo, matéria de direito – artigos n.ºs 12.º, n.º 5 e 26.º, alínea b) do ETAF.*

Processo n.º 943/07-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Gilberto Pinto Rodrigues e outro.

Relator: Exmo. Sr. Consº Dr. António Calhau.

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

I – A Magistrada do MP junto do TAF de Braga, não se conformando com a sentença da Mma. Juíza daquele Tribunal que julgou procedente a oposição à execução fiscal n.º 371919990100144, instaurada contra a sociedade “Gilberto & Alexandre, Lda., para cobrança da quantia global de € 5.262,06, respeitante a IVA do período 07/98, deduzida por Gilberto Pinto Rodrigues, residente em Felgueiras, e, em consequência, declarou este parte ilegítima na mesma, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. O art.º 13.º do CPT contém implicitamente uma presunção de que a insuficiência do património da empresa para satisfação dos créditos fiscais deriva da actividade culposa do administrador ou gerente da sociedade de responsabilidade limitada.

2. Impõe ao gerente o risco de ter de suportar as consequências desfavoráveis de não ter provado a sua diligência.

3. A culpa prevista no art.º 13.º do CPT consiste na omissão reprovável de um dever legal de diligência, aferida em abstracto, pelo padrão do zelo de um bom pai de família colocado na veste de um gerente competente e criterioso.

4. É a culpa pela má condução da actividade da sociedade no período em que ocorreu a actividade geradora da dívida, que tenha criado as condições para que no ulterior momento do pagamento voluntário não existissem meios financeiros bastantes para assegurar o seu pagamento.

5. Se não for ilidida aquela presunção de culpa deve improceder a oposição, por não carecer de legitimidade para a execução fiscal o oponente-gerente.

6. No caso concreto está em causa uma dívida proveniente de IVA, referente ao mês de Julho de 1998, no montante de 5.262,06 €.

7. O oponente foi gerente da sociedade durante todo o seu tempo de actividade, entre 1995 e 2000 (foi declarada falida em 22.09.2000).

8. Os factos dados como provados para o efeito, nomeadamente o incumprimento de um cliente, não permitem dar como demonstrada a falta de culpa do gerente exigida pelo art.º 13.º.

9. Estamos perante uma dívida de IVA, autoliquidada e não remetida aos cofres do Estado, de pequeno montante.

10. A grave situação económica e financeira que viveu desde o início e o elevado passivo acumulado pela sociedade em cinco anos de vida não revelam um gerente competente e criterioso, face às circunstâncias.

11. Os factos considerados não afastam e sempre seriam insuficientes, só por si, para afastar a presunção de culpa do gerente e ora oponente.

12. Pelo que deve improceder a oposição por não falecer legitimidade para a execução fiscal ao oponente.

13. Ao decidir em contrário, a douta sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação da lei – art.º 13.º CPT – aos factos.

14. A douta sentença violou, por isso, nomeadamente os art.ºs 13.º CPT e 487.º/2 Cod. Civil. Não foram apresentadas contra-alegações.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostra-se provada a seguinte factualidade:

1. O processo executivo n.º 371919990100144 foi autuado a 15/1/99 (fls. 28), contra a firma Gilberto & Alexandre, Lda., para cobrança de IVA do período 98/07, no montante de € 5.262,06, conforme certidão de fls. 29, da qual consta designadamente:

“... o contribuinte Gilberto & Alexandre, Lda.. é devedor.., da importância de 1.054.950\$00... sendo 1.028.738\$00... respeitante a imposto sobre o valor acrescentado e 26.212\$00 respeitante a juros compensatórios., desde 1998-09-11 até 1998-12-12... A dívida aqui certificada, resultou do facto de a declaração periódica prevista nos artigos 26º e 40º do Código do IVA, remetida para o período

acima referido, não ter sido acompanhada do respectivo meio de pagamento, nem ter sido recebido, no prazo de cobrança voluntária que terminou a 1998-09-10, qualquer outro pagamento que pudesse ser associado a essa declaração...”.

2. A devedora originária foi constituída por contrato de sociedade lavrado em 11.04.1995, no Cartório Notarial de Fafe - conforme matrícula n.º 1335/950420, da Conservatória do Registo Comercial de Felgueiras (apresentação 25/200495), iniciando actividade nesse ano.

3. A sociedade tinha por objecto a fabricação de calçado. Eram sócios, José Alexandre Gomes Marques e Gilberto Pinto Rodrigues, o oponente, constando do registo que a gerência era exercida pelo oponente e por Emília Antonieta Lopes Ferreira Ribeiro Marques.

4. A sociedade apresentou em 20.04.1995 a declaração de início de actividade, com efeitos reportados a 02.05.1995. Em 09.10.2000, foi apresentada pela liquidatária judicial nomeada no âmbito do processo de falência instaurado no Tribunal Judicial da Comarca de Felgueiras, uma declaração de cessação da actividade com efeitos a partir de 22.09.2000.

5. Contra a devedora originária foram instaurados dezoito processos executivos, por dívidas de contribuições para o CRSS Norte, IVA e COIMAS FISCAIS, cuja quantia exequenda totaliza a importância de € 181.591,13, à qual acresciam juros de mora e custas.

6. Através de auto lavrado em 09/07/1998, no processo de execução fiscal n.º 3719199801001477, foram penhoradas catorze verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 70.081,10;

7. Através de auto lavrado em 21/10/1998, no processo de execução fiscal n.º 3719199801001434, foram penhoradas dez verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 21.847,35;

8. Através de auto lavrado em 22/03/1999, no processo de execução fiscal n.º 3719199901000020, foram penhoradas dez verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 21.847,35;

9. Através de auto lavrado em 22/03/1999, no processo de execução fiscal n.º 3719199901000144, foram penhoradas quatro verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 6.234,97;

10. Através de auto lavrado em 22/03/1999, no processo de execução fiscal n.º 3719199901000233, foi penhorado o direito ao trespasse e arrendamento das instalações ocupadas pela executada, bem como da universalidade dos bens que o constituem a que foi atribuído o valor global de € 29.927,87;

11. Através de auto lavrado em 15/10/1999, no processo de execução fiscal n.º 3719199901001159-Aps., foram penhoradas catorze verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 16.260,81;

12. Através de auto lavrado em 21/10/1998, no processo de execução fiscal n.º 371919981001027, foram penhoradas quatro verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 6.234,97;

13. Por despacho de 04/11/1999 do Chefe do Serviço de Finanças, foi marcada para o dia 19/01/2000, a venda por propostas em carta fechada das quarenta e três verbas penhoradas à executada, sendo atribuído aos bens o valor global a anunciar para venda de € 144.352,11. Face à inexistência de propostas, foi naquela data determinada a venda dos bens por negociação particular, sendo nomeado o intermediário e fixados os valores base para venda;

14. Relativamente a uma das verbas penhoradas, foram deduzidos embargos de terceiro, tendo à embargante sido reconhecida a propriedade. Por este facto foram colocadas à venda por negociação particular, as restantes quarenta e duas verbas.

15. Depois de efectuadas todas as diligências referentes à venda extrajudicial, foi adjudicada em 19/05/2000 a verba 1 (direito ao trespasse e arrendamento e bens que o constituem), pelo valor de € 997,60, cuja importância foi depositada naquela data, em Operações de Tesouraria (Produto da venda de bens penhorados em processo de execução fiscal).

16. As restantes quarenta e uma verbas, foram adjudicadas em 5/05/2000, pelo valor global de € 10.973,55, cuja importância foi depositada naquela data em Operações de Tesouraria (Produto da venda de bens penhorados em processo de execução fiscal).

17. Em 27/09/2000, os serviços de Finanças tomaram conhecimento de que, por sentença de 22/09/2000, fora declarada a falência da executada - PROCESSO DE FALÊNCIA n.º 249/2000 (1º JUÍZO), sendo identificada a liquidatária judicial nomeada e ordenada a avocação de todos os processos executivos pendentes, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 264º do Código de Processo Tributário - conforme ofício n.º 1864 de 22/09/2000 do Tribunal Judicial da Comarca de Felgueiras;

18. Através do ofício n.º 1932 de 02/11/2000, foram remetidas duas certidões de dívidas (processos executivos n.ºs 3719199801001477, 3719199901000233, 3719199901001159, 3719199901001388, 3719200001000012, 3719200001002090, 3719199801001027, 3719199801001434, 3719199901000020, 3719199901000144, 3719199901001396, 3719199901002821 e 3719200001002228) para efeitos de

reclamação de créditos junto do Tribunal Judicial da Comarca de Felgueiras e no âmbito do Processo de Falência atrás identificado.

19. Através do ofício n.º 421 de 28/02/2001 do T. J. Felgueiras (extraído do processo de Falência n.º 249/2000) a Exm<sup>ª</sup> Juiz do T. J. Felgueiras solicitou a colocação à ordem da Massa Falida, das importâncias depositadas no processo executivo n.º 3719199801001027 e apensos, provenientes da venda dos bens móveis e do direito ao trespasse e arrendamento penhorados!

20. Assim, o produto da venda dos bens penhorados, da importância de €11.971,15, foi afectado da seguinte forma:

- a) Negociador particular (5%) - € 598,56;
- b) Proc.º executivo n.º 3719199801001027-aps. - € 3.192,63;
- c) Trib. Jud. Com. Felgueiras- 1º Juízo - € 8.179,96.

21. Pelo 1º Juízo do T. J. C. Felgueiras (ofício n.º 590471 de 14/06/2004, foram devolvidos às finanças os processos de execução fiscal números 3719199801001027, 3719199801001434, 3719199801001477, 3719199901000020, 3719199801000144, 3719199901000233, 3719199901001159 e 3719199901001388, desapensados do processo de falência n.º 249/2000.

22. Realizadas as diligências necessárias para cobrança das dívidas, efectuadas as penhoras acima referidas constatou-se que a executada originária não dispunha de quaisquer outros bens susceptíveis de penhora. fls. 33.

23. Na escritura de constituição da sociedade “Gilberto & Alexandre, Lda.” o oponente foi nomeado gerente desta, funções que exerceu desde a sua constituição.

24. Emília Antonieta Lopes Ferreira Ribeiro Marques, notificada para exercer o direito de audição no âmbito da reversão, invocou o não exercício de qualquer acto ou a existência de qualquer facto que a relacionem com a gerência da sociedade fls. 34.

25. Para o domicílio do oponente (Cerdeira das Ervas, 4615-510 Lixa), constante do cadastro fiscal, foi enviada uma carta para notificação, com aviso de recepção, de 23/7/04, para efeitos de audição prévia no âmbito da reversão, conforme fls. 63, sendo junta cópia do despacho de fls. 62 e o teor da informação junta a fls. 30 ss.

Do despacho consta designadamente:

- ... determino a preparação do processo para efeitos de reversão ... contra Gilberto Pinto Rodrigues ... na qualidade de responsável subsidiário, pela dívida abaixo discriminada...”

Da informação junta consta:

1 - Encontram-se instaurados neste Serviço de Finanças contra a executada (devedor originário), dezoito processos executivos, por dívidas de contribuições para o CRSS Norte, IVA e COIMAS FISCAIS, cuja quantia exequenda totaliza a importância de € 181.591,13, à qual acrescem os respectivos juros de mora e custas;

2 - A sociedade foi constituída por contrato de sociedade lavrado em 11.04.1995, no Cartório Notarial de Fafe e conforme matrícula n.º 1335/950420, da Conservatória do Registo Comercial de Felgueiras (apresentação 25/200495);

3 - Consta do extracto solicitado junto daquela Conservatória, que a sociedade tem a sede em Pinhal Basto, Macieira da Lixa, concelho de Felgueiras e tem por objecto a fabricação de calçado. São sócios da mesma, José Alexandre Gomes Marques, contribuinte n.º 181038544, residente actualmente na Rua Dr. Carlos Saraiva, n.º 283-2.º Dto., na freguesia de Costa, concelho de Guimarães e Gilberto Pinto Rodrigues, contribuinte n.º 149687079, residente no Lugar de Cerdeira das Ervas, freguesia de Vila Cova da Lixa, concelho de Felgueiras. Consta também que são gerentes GILBERTO PINTO RODRIGUES, contribuinte n.º 149687079, residente no Lugar de Cerdeira das Ervas, Vila Cova da Lixa, concelho de Felgueiras, casado com Cristina Teresa Martins Pais de Carvalho, contribuinte n.º 182860671, residente na Rua da Trindade, n.º 89-1, na freguesia de Margaride (Sta. Eulália), concelho de Felgueiras, e EMÍLIA ANTONIETA LOPES FERREIRA RIBEIRO MARQUES, contribuinte n.º 108353788, casada com José Alexandre Gomes Marques e com o mesmo residente;

4 - A sociedade apresentou em 20.04.1995, neste Serviço de Finanças, a declaração de início de actividade, com efeitos reportados a 02.05.1995. Em 09.10.2000, foi apresentada nestes serviços, pela liquidatária judicial nomeada no âmbito do processo de falência instaurado no Tribunal Judicial da Comarca de Felgueiras, uma declaração de cessação da actividade com efeitos a partir de 22.09.2000; - Através de auto lavrado em 09/07/1998, neste serviço de finanças, no processo de execução fiscal n.º 3719199801001477, foram penhoradas catorze verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 70.081,10;

5 - Através de auto lavrado em 21/10/1998, neste serviço de finanças, no processo de execução fiscal n.º 3719199801001434, foram penhoradas dez verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 21.847,35;

7 - Através de auto lavrado em 22/03/1999, neste serviço de finanças, no processo de execução fiscal n.º 3719199901000020, foram penhoradas dez verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 21.847,35;

8 - Através de auto lavrado em 22/03/1999, neste serviço de finanças, no processo de execução fiscal n.º 3719199901000144, foram penhoradas quatro verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 6.234,97;

9 - Através de auto lavrado em 22/03/1999, neste serviço de finanças, no processo de execução fiscal n.º 3719199901000233, foi penhorado o direito ao trespasse e arrendamento das instalações ocupadas pela executada, bem como da universalidade dos bens que o constituem a que foi atribuído o valor global de €29.927,87;

10 - Através de auto lavrado em 15/10/1999, neste serviço de finanças, no processo de execução fiscal n.º 3719199901 001159-Aps., foram penhoradas catorze verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 16.260,81;

11 - Através de auto lavrado em 21/10/1998, neste serviço de finanças, no processo de execução fiscal n.º 3719199801001027, foram penhoradas quatro verbas, correspondentes a igual número de bens móveis, aos quais foi atribuído o valor global de € 6.234,97;

13 - Por despacho de 04/11/1999 do Chefe do Serviço de Finanças, foi marcada para o dia 19/01/2000, a venda por propostas em carta fechada das quarenta e três verbas penhoradas á executada, sendo atribuído aos bens o valor global a anunciar para venda de € 144.352,11. Face à inexistência de propostas, foi naquela data determinada a venda dos bens por negociação particular, sendo nomeado o intermediário e fixados os valores base para venda;

14 - Relativamente a uma das verbas penhoradas, foram deduzidos embargos de terceiro, tendo à embargante sido reconhecida a propriedade.

Por este facto foram colocadas à venda por negociação particular, as restantes quarenta e duas verbas;

15 - Depois de efectuadas todas as diligências referentes à venda extrajudicial, foi adjudicada em 19/05/2000 a verba 1 (direito ao trespasse e arrendamento e bens que o constituem) pelo valor de € 997,60, cuja importância foi depositada naquela data, em Operações de Tesouraria (Produto da venda de bens penhorados em processo de execução fiscal) a que acresceu o IVA liquidado á taxa de 17%;

16 - As restantes quarenta e uma verbas foram adjudicadas em 25/05/2000 pelo valor global de € 10.973,55, cuja importância foi depositada naquela data em Operações de Tesouraria (Produto da venda de bens penhorados em processo de execução fiscal) a que acresceu o IVA liquidado á taxa de 17%;

17 - Da venda dos bens, foi dado conhecimento ao Tribunal Judicial da Comarca de Felgueiras (1.º Juízo), no âmbito do processo de execução ordinária n.º 375/98, através do ofício n.º 826 de 26/05/2000. De igual forma e através do ofício n.º 896 de 30/05/2000, foi dado conhecimento àquele Tribunal, da decisão proferida no processo de embargos de terceiros atrás referido, no qual é reivindicada a propriedade de um dos bens penhorados nos autos de execução fiscal;

18 - Em 29/08/2000, foram remetidos ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto (1.º Juízo – 2.ª Secção), para efeitos de verificação e graduação de créditos, com o ofício n.º 1515 deste Serviço de Finanças, os processos de execução fiscal n.ºs 3719199801001027, 3719199801001434, 3719199801001477, 3719199901000020, 3719199901000144, 371919991000233, 3719199901001159 e 3719199901001388, acompanhados de todos os elementos necessários para o efeito, bem como de uma certidão emitida na mesma data, em que são reclamados outros créditos (processos executivos n.ºs 3719199901001396, 3719199901002821 e 3719200001000012), para além dos exequendos;

19 - Em 27/09/2000, estes serviços tomaram conhecimento de que, por sentença de 22/09/2000, foi declarada a falência da executada - PROCESSO DE FALÊNCIA n.º 249/2000(1.º JUIZO), sendo identificada a liquidatária judicial nomeada e ordenada a avocação de todos os processos executivos pendentes, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 264.º do Código de Processo Tributário - conforme ofício n.º 1864 de 22/09/2000 do Tribunal Judicial da Comarca de Felgueiras;

20 - Através do ofício n.º 1932 de 02/11/2000, deste Serviço de Finanças, foram remetidas duas certidões de dívidas (processos executivos nas 3719199801001477, 3719199901000233 3719199901001159! 3719199901001388! 3719200001000012! 3719200001002090, 3719199801001027, 3719199801001434, 3719199901000020, 3719199901000144! 3719199901001396, 3719199901002821 e 3719200001002228) para efeitos de reclamação de créditos junto do Tribunal Judicial da Comarca de Felgueiras e no âmbito do Processo de Falência atrás identificado. A este assunto se refere o ofício n.º 11055 de 20/10/2000 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, que acompanhou o ofício n.º 12765 de 27/10/2000 da Divisão de Gestão da Dívida Executiva, da D F. Porto. Esta diligência foi repetida posteriormente, conforme ofício n.º 2335 de 14/12/2000, destes serviços;

21- Em 09/11/2000, estes serviços tomaram conhecimento de que o processo executivo n.º 3719199801001027, que se encontrava junto aos autos de Reclamação de Créditos n.º 15/2000, foi remetido pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto (1.º Juízo – 2ª Secção) ao Tribunal Judicial da Comarca de Felgueiras, a pedido da liquidatária judicial nomeada – Dr.ª Ana Maria de Oliveira Silva, residente na Rua do Campo Alegre, n.º 672 – 6.º Dto, na cidade do Porto - conforme ofício n.º 773-AB de 08/11/2000, daquele Tribunal;

22 - Através do ofício n.º 421 de 28/02/2001 do T. J. Felgueiras (extraído do processo de Falência n.º 249/2000) vem a Meritíssima Juiz do T. J. Felgueiras solicitar a colocação à ordem da Massa Falida, das importâncias depositadas no processo executivo n.º 371 91 99801 001 027 e apensos, provenientes da venda dos bens móveis e do direito ao trespasse e arrendamento penhorados. Deste facto, foi informado o Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, onde se encontrava o processo para verificação e graduação de créditos, através do ofício n.º 704 de 06/03/2001 destes serviços;

23 - Assim, o produto da venda dos bens penhorados, da importância de € 11.971.15, foi afectado da seguinte forma:

- a) - Negociador particular (5%) € 598,56;
- b) - Proc.º executivo n.º 3719109801001027-aps € 3.192,63;
- c) - Trib. Jud. Com. Felgueiras – 1.º Juízo € 8.179,96.

24 - No âmbito da auditoria interna efectuada, relativamente à transferência do saldo existente na conta bancária aberta junto da C. G. D. em nome deste Serviço de Finanças, mantém-se depositado e não movimentado o valor de € 3.192,63, referido no ponto 21 da presente informação, importância essa solicitada em 22/07/2004 através do sistema de restituições/pagamentos a fim de ser aplicada no processo executivo n.º 3719199801001027, instaurado contra a empresa (falida);

25 - Pelo 1.º Juízo do T. J. C. Felgueiras (ofício n.º 590471 de 14/06/2004, foram devolvidos a estes serviços os processos de execução fiscal números 3719199801001027, 3719199801001434, 3719199801001477, 3719199901000020, 3719199901000144, 3719199901000233, 3719199901001159 e 3719199901001388, desapensados do processo de falência n.º 249/2000, conforme o determinado no n.º 4 do art.º 180.º do CPPT”.

26 - Pelo que acima foi referido e verifica-se ter sido executado todo o património da devedora originária (parte do mesmo, vendido no processo de execução fiscal n.º 3719199801001027 e apensos e o restante (se existia) colocado à ordem da Massa Falida) e que a gerência da sociedade foi exercida pelos responsáveis subsidiários identificados no ponto 3 da presente informação, conforme consta do extracto da certidão solicitada junto da Conservatória do Registo Comercial de Felgueiras, encontram-se verificadas as condições para que as execuções instauradas nestes serviços, revertam contra aqueles responsáveis...”.

26. Tal carta foi devolvida com indicação de ausente, conforme fls. 63-V., a 27/7/04.

27. Para o mesmo domicílio foi enviada nova e idêntica notificação, igualmente com aviso de recepção, a 28/7/04, igualmente devolvida com a mesma indicação de ausente - fls.64.

28. Por despacho de 8/9/04 a execução foi revertida contra o oponente, conforme fls.36.

Do despacho consta designadamente:

“... Face às diligências de folhas --, e estando concretizada a audição... prossiga-se com a reversão..., na qualidade responsável subsidiário...

Fundamentos...

- Inexistência de bens penhoráveis á devedora originária, e os referidos n.º 1 do art.º 24.º da LGT...”.

29. O oponente foi citado nos termos constantes de fls. 37, a 27/10/04, tendo sido junto o título executivo.

30. Com excepção do processo n.º 3476-95/100177.9, autuado a 21/2/95 e com a citação a 3/4/95, nos restantes processos e desde a data da autuação, nenhum acto foi praticado durante mais de um ano.

31. A firma ‘Brascouros”, intentou acção executiva contra a devedora originária, conforme fls. 119 ss.

32. No âmbito desse processo a executada indicou à penhora um crédito sobre a firma alemã “Bissbort - Schuhhandels, GmbH”, conforme fls. 125 ss.

33. Na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 96 foi indicado o resultado operacional negativo de 13.633.095\$00 e activo líquido de 33.424.661\$00. Declarou as dívidas que constam de fls. 144. - fls. 137 ss.

34. Na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 97 foi indicado o resultado operacional negativo de 14.190.346\$00 e activo líquido de 37.125.769\$00. Declarou as dívidas que constam de fls. 155. - fls. 151 ss.

35. No processo de falência, foi proferido despacho a 5/12/05, em que, dada a exiguidade dos bens, já vendidos à data, e face ao valor apurado, se determinou a dispensa de reclamação de créditos - fls. 192.

36. Pagas as custas em tal processo resultou um saldo de € 5.959,49 - fls. 193.

37. A firma alemã referenciada a fls. 196, declarada falida, ficou em débito à originária devedora das facturas juntas a fls. 196 ss, e pelos valores das mesmas constantes., correspondentes a fornecimentos efectuados em 1995, como das mesmas consta.

38. Em virtude de tal débito a firma atravessou desde essa altura grandes dificuldades económicas e financeiras, com dificuldade em proceder aos pagamentos aos seus fornecedores e aos seus trabalhadores.

39. A empresa tentou sobreviver recorrendo ao trabalho “a feito”, não conseguindo no entanto ‘endireitar’ as contas em virtude da quebra entretanto verificada nas encomendas.

40. O oponente não alienou nem desbaratou qualquer bem da empresa.

**III** – Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela Mma. Juíza “a quo” que julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrido, declarando este parte ilegítima na execução contra ele revertida, por ter concluído que, face às circunstâncias apuradas, não foi por culpa sua que o património da executada originária se tornou insuficiente para satisfação dos créditos fiscais.

Alega o recorrente MP que os factos dados como provados para o efeito não permitem dar como demonstrada a falta de culpa do gerente exigida pelo artigo 13.º do CPT, aqui aplicável por se tratar de uma dívida de IVA de Julho de 1998 e ser o oponente ao tempo gerente da sociedade executada.

Ou seja, o que o recorrente contesta única e simplesmente é a bondade do julgamento feito sobre os factos apurados pelo tribunal recorrido.

Designadamente, nas conclusões 8. e 10. das suas alegações de recurso, quando afirma que «*Os factos dados como provados para o efeito, nomeadamente o incumprimento de um cliente, não permitem dar como demonstrada a falta de culpa do gerente exigida pelo art.º 13.º*» e que «*A grave situação económica e financeira que viveu desde o início e o elevado passivo acumulado pela sociedade em cinco anos de vida não revelam um gerente competente e criterioso, face às circunstâncias*» para concluir, então, que «*Os factos considerados não afastam e sempre seriam insuficientes, só por si, para afastar a presunção de culpa do gerente e ora oponente*».

Ora, a determinação da existência de culpa, na insuficiência do património societário para satisfação dos créditos fiscais, nos termos do artigo 13.º do CPT, por omissão de deveres gerais de diligência, sem necessidade de interpretação de normas jurídicas ou recurso à sensibilidade jurídica do julgador, constitui questão de facto (v. Ac. de 15/6/2000 do STA no recurso n.º 25110).

E, assim sendo, como se diz no acórdão deste STA de 17/4/2002, proferido no recurso n.º 26544, «*Trata-se de matéria não abrangida pelos poderes de cognição deste Tribunal, uma vez que, tratando-se, aqui, de processo inicialmente julgado por um tribunal tributário de 1.ª instância, tais poderes estão limitados pelo n.º 4 do artigo 21.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais a matéria de direito (actual 12.º, n.º 5 do ETAF).*

*Ora, os juízos de facto, incluindo os de valor sobre matéria de facto, formulados a partir de critérios da experiência, passíveis de ser emitidos pelo homem comum, sem necessidade de apelo aos conhecimentos especializados do julgador, não estão senão ao alcance dos tribunais com poderes no domínio da fixação da matéria de facto.*

*É o caso dos juízos feitos pelo Tribunal recorrido, ou, agora, pelo recorrente, quanto à matéria da culpa, das causas de exclusão, da impossibilidade de cumprimento, do conflito de deveres.*

*Designadamente, no que concerne à culpa, é jurisprudência pacífica deste Tribunal que concluir, a partir da prova produzida, que não está provada a falta de culpa do gerente de uma sociedade comercial pela génese da insuficiência do património social para o pagamento das dívidas fiscais, é actividade no domínio da fixação da matéria de facto - vejam-se os acórdãos de 2 de Junho de 1999 no recurso n.º 22694, 17 de Novembro de 1999 no recurso n.º 24212, 9 de Fevereiro de 2000, no recurso n.º 24423, e 22 de Novembro de 2000, no recurso n.º 25334».*

Neste contexto, o recurso tem fundamento, exclusivamente, em matéria de facto, o que faz com que não seja este o Tribunal competente, em razão da hierarquia, para dele conhecer, mas sim o TCAN (artigos 26.º, alínea b) e 38.º, alínea a) do ETAF).

**III** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do STA em julgar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, por competente ser para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Dezembro de 2007. — António Calhau (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2007.

Processo n.º 417/07-30.

Recorrente: SinerLUZ – Promoções Imobiliárias, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Nos presentes autos de impugnação judicial, foi proferido o Acórdão de fls. 111 e segs., no qual se negou provimento ao recurso, “mantendo a decisão recorrida com a fundamentação supra referida”, que a impugnante Sinerluz - Promoções Imobiliárias havia interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel.

Notificado do referido aresto, a recorrente veio requerer a reforma do mesmo, invocando o disposto no artº 669º, n.º 2, alínea b) do CPC, nos termos que constam de fls. 122 e segs. e que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Notificada da pretensão da requerente, a Fazenda Pública nada disse.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que entende “não haver lugar a intervenção do MºPº no incidente de reforma de acórdão (artº 670º, n.º 1 do C.P.C.)”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Conforme resulta do documento de fls. 50, a petição da presente impugnação judicial foi enviada ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel por carta registada datada de 19/4/06, tendo ali dado entrada em 20/4/06.

Dispõe o artº 103º, n.º 6 do CPPT que “a petição inicial pode ser remetida a qualquer das entidades referidas no n.º 1 pelo correio, sob registo, valendo, nesse caso, como data do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal”.

E o artº 150º, n.º 1, alínea b) do CPC estabelece que “os actos processuais que devam ser praticados por escrito pelas partes são apresentados a juízo por uma das seguintes formas: ...remessa pelo correio, sob registo, valendo como data da prática do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal”.

Assim sendo, uma vez que a petição inicial da impugnação judicial foi remetida, por carta registada, ao Tribunal de 1ª Instância em 19/4/06 e sendo esta a data que se considera como da sua apresentação, é patente que a presente impugnação judicial é tempestiva, na medida em que, naquela data, ainda não tinha decorrido o prazo de 90 dias, a que alude o artº 102º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

Impõe-se, assim, proceder à reforma do acórdão reclamando no que aos seus itens 5 e 6 diz respeito, que passa a ser feita nos seguintes termos:

“5 – Assim sendo, tendo a recorrente interposto recurso hierárquico do despacho de indeferimento de reclamação graciosa, em 11/4/05, o qual foi expressamente indeferido e notificada dessa decisão no dia 19/1/06 e a petição da presente impugnação judicial sido enviada ao Tribunal de 1ª Instância por carta registada datada de 19/4/06, sendo esta a data considerada como a da apresentação (cfr. artºs 103º, n.º 6 do CPPT e 150º, n.º 1, alínea b) do CPC), é a mesma tempestiva, uma vez que, nesta data, ainda não está decorrido o prazo de 90 dias a que alude o artº 102º, n.º 1, alínea e) do CPPT.

6 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida e ordenar que os autos baixem à 1ª instância, a fim de ali prosseguir os seus trâmites legais. Sem custas.”

3 – Face ao exposto, acorda-se em deferir a pretensão da requerente, reformando-se o acórdão nos precisos termos atrás expostos.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Nulidade processual. Reenvio prejudicial. Nulidade e reforma do acórdão. Erro manifesto.*

### Sumário:

*I — O artigo 234.º do Tratado de Roma só impõe aos tribunais nacionais cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso jurisdicional de direito interno a obrigação de reenviar ao TJCE quando for suscitada perante qualquer deles uma questão de interpretação do direito comunitário.*

- II — *Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), e 716.º do Código de Processo Civil, é lícito às partes requerer reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.*
- III — *Só há lugar à reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito quando esse erro for evidente, patente e virtualmente incontroverso.*

Processo n.º 460/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Difusão – Sociedade Imobiliária, SA.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

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

**I** – Difusão – Sociedade Imobiliária, SA, com os sinais dos autos, notificada do acórdão de 19/9/2007, vem, ao abrigo dos artigos 125.º, n.º 1 do CPPT, e 201.º, 668.º, n.º 1, c), e 669.º, n.º 2, a) e b), do CPC, ex vi dos artigos 749.º e 716.º deste diploma legal, e 2.º, e) do CPPT, suscitar uma nulidade processual, invocar a nulidade do acórdão e pedir a sua reforma, nos termos e com os fundamentos seguintes.

**1.** Quanto à nulidade processual, sustenta a requerente que, estando em causa a interpretação e aplicação de normas acerca do direito de dedução e reembolso do IVA e, por conseguinte, a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário sobre tal matéria, se impunha que, antes da prolação de qualquer decisão, se procedesse ao reenvio prejudicial da questão ao TJCE, por força do disposto no artigo 234.º, § 3.º do Tratado de Roma, com a consequente suspensão dos presentes autos, ao abrigo do disposto no artigo 279.º, n.º 1 do CPC.

Ao não fazê-lo, verifica-se assim, em seu entender, uma nulidade processual, por omissão de uma formalidade legal prévia, imposta por lei e susceptível de influir na decisão da causa, nos termos e com as consequências previstas no artigo 201.º, n.ºs 1 e 2 do CPC.

É verdade que o artigo 234.º do Tratado de Roma impõe aos tribunais nacionais cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso jurisdicional de direito interno a obrigação de reenviar ao TJCE sempre que seja suscitada perante qualquer deles uma questão de interpretação do direito comunitário.

Só que, contrariamente ao alegado, não está aqui em causa a interpretação e aplicação de normas de direito comunitário acerca do direito de dedução e reembolso do IVA mas tão só as normas que regulam as formalidades e os condicionalismos a observar pelos sujeitos passivos que decidem optar pela aplicação do IVA no caso de locação de bens imóveis que estão estabelecidas no DL 241/86, de 20 de Agosto.

E, assim sendo, não havia que proceder ao reenvio prejudicial da questão ao TJCE, com a consequente suspensão dos presentes autos.

Improcede, desta forma, a suscitada nulidade processual.

**2.** Relativamente à nulidade do acórdão, alega a requerente que essa nulidade se verifica por a decisão estar em oposição com os respectivos fundamentos de facto, ou seja, com a matéria de facto dada como provada.

Não há dúvida que, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 668.º CPC, o acórdão seria nulo se os seus fundamentos estivessem em oposição com a decisão.

Contudo, não é isso que sucede.

Com efeito, não existe qualquer contradição entre dar-se como provado que, relativamente ao imóvel em causa, este em Fevereiro de 1995 vinha sendo ocupado por outra empresa, que não a impugnante e de quem esta recebia renda, e concluir-se, depois, no discurso jurídico, que em Junho de 1995, e independentemente dessa realidade factual, ainda se não celebrara qualquer contrato de locação, pois obviamente o que se pretende dizer é que até essa data se não celebrara o referido contrato de locação na forma legal adequada, ou seja, através da necessária escritura pública, sendo exactamente isso mesmo que mais à frente se acentua quando se refere ser a exigência dessa formalidade absolutamente essencial, atenta a natureza do imposto em causa.

Daí que se não verifique a alegada contradição.

E muito menos se compreenda que com tal entendimento se caia na inconstitucionalidade da interpretação e aplicação dos artigos 158.º, 659.º, n.º 2 e 668.º, n.º 1, alínea b) do CPC e 125.º, n.º 1



do CPPT, por violação das normas e princípios constitucionais da legalidade, da independência e da imparcialidade das decisões judiciais.

Razão por que não procede também a invocada nulidade do acórdão.

3. Por último, vem ainda a requerente pedir a reforma do acórdão, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 669.º CPC.

Dispõe este normativo que é lícito a qualquer das partes requerer a reforma da decisão quando tenha havido manifesto lapso na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, implicam necessariamente decisão diversa da proferida e que, por lapso manifesto, não tenham sido tomados em consideração.

A esse propósito, alega a requerente que, tendo sido invocada factualidade que a instância não havia dado por provada e só conhecendo este STA do mérito de recursos jurisdicionais com fundamento exclusivamente em matéria de direito, deveria o Tribunal ter-se julgado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

Mas também nesta matéria carece a requerente de razão.

O pretense facto alegado pela recorrente Fazenda Pública (*a impugnante, à data do pedido de reembolso, não tinha celebrado qualquer contrato de locação*) que não constaria da matéria de facto fixada na instância, no entender da requerente, resulta, pelo contrário, expressamente da conjugação dos pontos c) e f) do probatório.

Com efeito, aí se refere que a empresa solicitou no período 95/06 o reembolso do IVA (n.º 3 do ponto f) do probatório) e que só em 31/10/07 foi celebrada a escritura pública de arrendamento (ponto f) do probatório).

E não se diga que o que consta da nota de fundamentação das correcções técnicas é um determinado conjunto de alegações da AF quando o que aí se indica é a sequência de actos e factos que conduziram às correcções técnicas efectuadas pela AF.

Do exposto se infere, pois, não ter sido questionada qualquer matéria de facto nas alegações de recurso, o qual se limitou, assim, a apreciar ter ou não a impugnante, face à factualidade que vinha assente da instância, direito à dedução do IVA na situação em apreço.

Ou seja, o recurso versou apenas, e exclusivamente, matéria de direito, pelo que este Tribunal era para o efeito competente para dele conhecer.

E, ao fazê-lo, não violou qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente, o princípio do juiz natural, consagrado no artigo 32.º, n.º 9 da CRP.

Por outro lado, invoca ainda a requerente que o acórdão proferido por este Tribunal padece de lapso manifesto, como tenta demonstrar ao longo de extenso articulado onde escalpeliza exaustivamente a posição assumida pelo acórdão quanto à questão em apreço.

Ora, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 669.º CPC, como tem entendido tanto este Supremo Tribunal Administrativo como o Tribunal Constitucional, prevê-se aí “a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

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

E **Lopes do Rego**, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, p. 444” (Ac. de 26/9/07, no recurso n.º 828/06).

No acórdão em apreço não existe qualquer lapso e, muito menos, manifesto, como é mister nos aludidos termos.

De resto, se esse lapso fosse assim tão manifesto não seria, por certo, necessário tão extensa e exaustiva alegação para o demonstrar.

O que no acórdão em causa se fez foi, à luz da factualidade assente, apreciar se a impugnante reunia ou não as condições para poder deduzir o IVA naquela operação que realizou com aquele imóvel, nos termos do DL 241/86, de 20/8, tendo concluído que não.

A requerente pode, ou não, concordar com a interpretação e aplicação das normas legais referidas, mas não pode invocar que tenha havido lapso, e muito menos manifesto, onde não houve.

A interpretação feita, e nos termos em que o foi, do n.º 2 do artigo 4.º do citado DL, por outro lado, de modo algum viola os princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança, insitos nos artigos 2.º, 9.º, alínea b) e 266.º, n.º 2 da CRP.

Suscita ainda a requerente haver erro manifesto no acórdão quando pressupõe que o pedido de reembolso foi apresentado, e concedido, antes da escritura pública de locação quando tais factos não estão provados.

Todavia, do probatório resulta claro que, de facto, assim foi.

Donde, não haver, a esse respeito, o apontado erro, legitimador da requerida reforma.

Por último, também se não verifica qualquer lapso na apreciação que no acórdão se faz quanto à legalidade das liquidações impugnadas, as quais, por serem adicionais, hão-de ser aferidas à data da

efectivação do reembolso a que a impugnante não teria direito e não à data em que estas liquidações foram efectuadas, pois estas apenas pretendem corrigir uma situação anterior desconforme com a lei aplicável.

Tal interpretação não viola, nem se vislumbra como o poderia fazer, os princípios da liberdade da iniciativa económica privada, da liberdade de organização empresarial e de funcionamento eficiente dos mercados, no quadro de uma equilibrada concorrência empresarial, consagrados nos artigos 61.º, n.º 1, 80.º, alínea c) e 81.º, alínea e) da CRP, como a requerente sumariamente alega.

**II** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir as requeridas nulidades e reforma do acórdão.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça devida em € 99.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Reclamação e graduação de créditos. Crédito reclamado após ter sido prolatada sentença de verificação e graduação noutro processo. Impossibilidade superveniente da lide. Poderes do Juiz para refazer a graduação.*

### Sumário:

- I* — Tendo sido proferida sentença de graduação de créditos e reclamados, posteriormente, noutro processo novo crédito, o Juiz não deve julgar extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, com fundamento no facto de o contribuinte ter reclamado um crédito cuja garantia incidia sobre um bem que já tinha sido objecto de verificação e graduação de créditos em processo anterior.
- II* — Na verdade e nos termos do disposto nos art.ºs 240º, n.º 3 e 246º do CPPT e 868, n.º 6 e 865º, n.º 3 do CPC, sendo o contribuinte titular de um direito real de garantia sobre o bem penhorado, pode reclamar o seu crédito no novo processo de execução fiscal, impondo-se, em consequência, ao Juiz refazer a sentença de verificação e graduação dos créditos, mesmo que ela tenha transitado em julgado.
- III* — Porém, ao refazer a sentença o juiz não pode alterar o decidido sobre a graduação relativa dos créditos inicialmente graduados, por a tal obstar o caso julgado.

Processo n.º 466/07-30.

Recorrente: ALGOZGEST – Turismo Algarve, SA.

Recorrido: Martins & Leiria, SA, Fazenda Pública e Outro.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Algozgest - Turismo Algarve, SA, melhor identificada nos autos, não se conformando com a decisão do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou extinta a reclamação do crédito que detinha sobre a executada Martins e Leiria, S.A., por impossibilidade superveniente da lide, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- Com a decisão proferida no processo 551/04 não se está perante uma situação de caso julgado, dado que a recorrente não era sequer parte do processo em que foi proferida a decisão

2- A decisão proferida no processo 551/04 não tem qualquer eficácia em relação à ora reclamante, nem tão-pouco afecta a reclamação deduzida no presente processo.

3- Se é verdade que foi feita uma penhora sobre o mesmo bem no processo 551/04, não menos verdade que não foi nesse processo que o bem foi vendido.

4- Ora se foi neste que foi efectuada a venda, é neste que se tem que apreciar a reclamação de créditos para que tenha efeitos relativamente a todas as condições em que foi feita a venda e a reclamação.

5- Até porque, não estando em presença de caso julgado, não tem força dentro do presente processo.

6- O que é inútil é a sentença proferida no processo 551/04.

7- A execução fiscal termina com a venda do bem penhorado desde que seja suficiente para pagamento da quantia exequenda.

8- O fim da execução é a cobrança da dívida, com a venda do bem.

9- A sentença de graduação de créditos só tem utilidade no processo em que o bem for vendido e em que for arrecadado o valor da venda.

10- Não é processualmente admissível retirar uma sentença de graduação de um processo para outro.

11- O bem foi penhorado no processo 551/04 e no presente.

12- Nos termos do artº 179 do C.P.P.T tributário a execução a que se referem ambos os processos, deveriam ter sido apensadas oficiosamente, porque corriam contra o mesmo executado, mas não o foram, daí que a sentença não pode abranger os dois processos.

13- Nos termos do art. 246 do C.P.P.T. nas reclamações de créditos, observar-se-á as disposições do C.P.C. mas só é admissível prova documental.

14- Nos termos do art. 865 do C.P.C os titulares de um direito real de garantia, que não tenham sido citados, podem reclamar espontaneamente o seu crédito até à transmissão dos bens penhorados.

15- Nos termos do n.º 5 do referido normativo legal, “quando, ao abrigo do n.º 3, reclame o seu crédito quem tenha obtido penhora sobre os mesmos bens em outra execução, esta é sustada quanto a esses bens, quando não tenha havido sustação nos termos do artº 871.

16- Acontece que a recorrente tinha penhorado o bem na execução n.º 1028/03.4 TBABF-A DO 2º JUIZO do Tribunal de Albufeira. Em face de tal sustação, podia a recorrente reclamar o seu crédito como aliás o fez.

17- Fê-lo em tempo e de modo legalmente admissível.

18- O despacho em recurso mais não faz do que julgar inútil a reclamação, quando ela é legal, tempestiva e como tal deve ser julgada e admitida.

19- Razão pela qual o despacho deve ser revogado e substituído por outro que mande apreciar a reclamação de créditos deduzidos pela requerente.

20- O despacho fez incorrecta aplicação dos artº 865, 514 n.º 2, e 287 do C.P.C.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Dos elementos recolhidos nos autos ressalta que, em 5/12/94, a Fazenda Pública instaurou execução fiscal contra a firma Martins e Leiria, S.A., para cobrança de contribuições do Centro Regional de Segurança Social de Faro e juros de mora.

Em consequência, emergiu uma acção de verificação e graduação de créditos, que correu seus termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, registada sob o n.º 551/04.

No âmbito daquela execução, foi penhorado o imóvel nela identificado.

Entretanto, nessa acção foi prolatada a sentença datada de 30/6/05, que graduou os créditos reclamados e transitou em julgado no dia 15/7/05.

Em 28/12/05 e já depois de ter instaurado execução comum no Tribunal Judicial de Albufeira, a recorrente veio interpor a presente acção de verificação e graduação de créditos no âmbito da presente execução fiscal, tendo nesta sido penhorado o imóvel que já o havia sido na execução supra referida.

Por essa razão, foi solicitada e deferida a sustação daquela execução comum.

O imóvel assim penhorado foi vendido e adjudicado no processo de execução onde foi efectuada a penhora mais recente e reclamado o crédito pela recorrente, dando origem à presente acção.

Nesta, o Mmº Juiz “a quo” proferiu a decisão agora recorrida julgando extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide, com o fundamento de que a recorrente tinha vindo reclamar o seu crédito cuja garantia incidia sobre um bem que havia sido já objecto de verificação e graduação de créditos em anterior processo.

É contra o assim decidido que se insurge a recorrente com os fundamentos que constam das conclusões da sua motivação do recurso.

Vejamos se lhe assiste razão.

3 – Dispõe o artº 246º do CPPT que “na reclamação de créditos observar-se-ão as disposições do Código de Processo Civil, mas só é admissível prova documental”.

Daqui resulta que às reclamações de créditos no âmbito do contencioso tributário é aplicável, subsidiariamente, o regime previsto nos artºs 865º a 869º do CPC.

Ora, estabelece, o artº 868º, n.º 6 do CPC que “a graduação será refeita se vier a ser verificado algum crédito que, depois dela, seja reclamado nos termos do n.º 3 do artigo 865.º”.

Por sua vez, dispõe o predito artº 865º, n.º 3 que “os titulares de direitos reais de garantia que não tenham sido citados podem reclamar espontaneamente o seu crédito até à transmissão dos bens penhorados”.

Dispositivo idêntico está previsto no CPPT, no seu artº 240º, n.º 4. Aí se estabelece que “o disposto no número anterior não obsta a que o credor com garantia real reclame espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados”.

Posto isto e do que fica dito, resulta claro que, no caso em apreço e ao contrário daquilo que decidiu o Mmº Juiz “a quo”, a instância não se torna impossível pelo facto de a recorrente ter reclamado um crédito cuja garantia incide sobre um bem que já fora objecto de verificação e graduação de créditos em processo anterior.

Na verdade, não tendo o recorrente sido citado no âmbito do processo n.º 551/04 e sendo titular de um direito real de garantia sobre o imóvel penhorado, está-lhe assim legalmente conferido o direito de poder vir agora reclamar o seu crédito na presente execução fiscal, como resulta dos normativos supra citados, devendo, em consequência, ser refeita, neste processo, a graduação anterior, uma vez que a presente execução prosseguiu os seus termos autonomamente.

Aliás, a sentença de graduação de créditos prolatada no citado processo n.º 551/04 só desta forma pode ser executada, uma vez que o imóvel penhorado foi vendido no presente processo de execução e o seu produto está depositado à ordem do mesmo.

4 – Todavia, neste refazer da sentença de graduação não se pode alterar o decidido sobre a graduação relativa dos créditos inicialmente graduados, por a tal obstar o caso julgado material formado em relação aos créditos que apreciou e às pessoas que abrangeu, na medida em que tem força obrigatória dentro do processo e fora dele nos limites fixados pelos artºs 671º e 497º e seguintes (ou antes dele, o esgotamento do poder jurisdicional, nos termos do art. 666.º do CPC) (neste sentido, vide Jorge Sousa, in CPPT anotado, 5ª ed., Vol. II, pág. 506).

Sendo assim e face ao exposto, o presente processo não pode, pela razão apontada na decisão recorrida, deixar de prosseguir os seus termos, devendo o Mmº Juiz “a quo” admitir e refazer a graduação dos créditos, tendo, porém, em conta o que acima fica dito.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogar o despacho recorrido e ordenar que os autos baixem ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, a fim de prosseguir a sua tramitação, refazendo-se a graduação dos créditos de acordo com o que fica dito supra, se a tal outra razão não obstar.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Reforma de acórdão quanto a custas. Apoio Judiciário.*

### Sumário:

*A concessão de apoio judiciário não isenta o seu beneficiário do pagamento de custas mas tão só a dispensa do seu pagamento enquanto se mantiver a situação de insuficiência económica que a determinou e que a todo o momento pode cessar, bastando que, para isso, se prove a insubsistência das razões pelas quais foi concedida ou que o requerente adquiriu meios suficientes para poder dispensá-la, nos termos do regime de acesso ao direito e aos tribunais em vigor (Leis n.ºs 30-E/2000, de 20/12, e 34/2004, de 29/7).*

Processo n.º 487/07-30.

Recorrente: Moisés Ayash – Liquidatário Judicial da Sociedade Oliveira, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exmº. Sr. Consº. Dr. António Calhau.

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

1. Moisés Ayash – Liquidatário Judicial da Sociedade Oliveira, Lda., notificado do acórdão de 3/10/2007 deste Tribunal que negou provimento ao seu recurso e o condenou em custas, e, não se

conformando com tal decisão, dela vem agora, ao abrigo da alínea b) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 669.º CPC, requerer a sua reforma quanto à condenação em custas, alegando, em síntese, que está isenta do pagamento de custas por acórdão do TCA no âmbito do Processo n.º 18881/99.

É lícito a qualquer das partes requerer, ao abrigo do n.º 1, alínea b) do artigo 669.º CPC, no tribunal que proferiu a sentença a sua reforma quanto a custas e mesmo a reforma da sentença quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração (n.º 2 do mesmo normativo).

Só que, no caso em apreço, não se verificou qualquer lapso uma vez que a decisão sobre custas respeitou a regra geral em matéria de custas contida no artigo 446.º CPC, segundo a qual a decisão que julgue a acção ou algum dos seus incidentes ou recursos condenará em custas a parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida.

Ora, tendo sido negado provimento ao recurso interposto pela requerente para este Tribunal, necessariamente que, ao abrigo da disposição legal citada, aquela teria de ser condenada nas custas devidas.

É certo que ao requerente foi concedido apoio judiciário mas a concessão de tal protecção, contrariamente ao que alega, não o isenta do pagamento de custas mas tão só o dispensa do seu pagamento enquanto se mantiver a situação de insuficiência económica que a determinou e que a todo o momento pode cessar, bastando que, para isso, se prove a insubsistência das razões pelas quais foi concedida ou que o requerente adquiriu meios suficientes para poder dispensá-la, nos termos do regime de acesso ao direito e aos tribunais em vigor (Lei n.º 34/2004, de 29/7, e Lei n.º 30-E/2000, de 20/12).

A pretensão do requerente não merece, por isso, provimento.

2. Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em indeferir a requerida reforma do acórdão de 3/10/07 quanto à condenação do requerente em custas, que, assim, se mantém, não obstante o mesmo gozar de protecção jurídica, na modalidade de apoio judiciário, que o dispensa do pagamento das custas.

Custas deste incidente a cargo do requerente, com taxa de justiça que se fixa em 1 UC.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Audiência Prévía.*

### Sumário:

- I — A audiência dos interessados, como figura central do procedimento administrativo decisório de primeiro grau, representa o cumprimento da directiva constitucional de “participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito” (artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República), determinando para o órgão administrativo competente a obrigação de associar o administrado à tarefa de preparar a decisão final.*
- II — Se não for dada a possibilidade de exercício do direito de audiência ao particular, o acto final é anulável por padecer de vício formal.*

Processo n.º 497/07-30.

Recorrente: Sílvia Carla Santos Teodósio.

Recorrido: Reitor da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Sílvia Carla Santos Teodósio vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra na medida em que julgou parcialmente improcedente o recurso contencioso que interpusera contra o despacho do Reitor da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, de 29 de Julho de 2003, que indeferira o pedido de isenção de pagamento de propinas.

Fundamentou-se a decisão em que não se verifica a violação do princípio da igualdade, desde logo porque não “há identidade de circunstâncias”, uma vez que “a desigualdade estaria (...) em conceder apoio social a uns [alunos] e não conceder a outra, e não em conceder apoio social àqueles e revogar o benefício de isenção a esta”, “não se concede[ndo] nem na falta de fundamentação nem na falta de notificação dos fundamentos” porque, “do parecer que mereceu a concordância do Exmo. Senhor Reitor consta a fundamentação de facto e de direito que faltava no primeiro ofício” e, assim sendo, “qualquer deficiência de que padecessem anteriores comunicações da fundamentação do acto foi colmatada com esta subsequente comunicação, a tempo de a recorrente exercer um eficaz e certo direito de defesa”.

Por outro lado, “no entender [do tribunal *a quo*], o procedimento em causa [- de segundo grau, reflexo de um procedimento de iniciativa da entidade recorrida -] não teria de comportar instrução, audiência de interessados e relatório”, “questão que só se poderia verdadeiramente colocar num «procedimento de primeiro grau», isto é, na fase anterior a essa reclamação” (requerimento para o Reitor), pelo que não se verifica o vício de falta de audiência prévia.

Por fim, tendo a recorrente beneficiado no ano lectivo 2001/2002 da isenção de propinas, em 2003 encontrava-se já precludido o direito de revogar o acto de isenção com fundamento na sua ilegalidade, devendo, nesta parte, o recurso proceder.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1.<sup>ª</sup> *A douta decisão recorrida fez errada interpretação da Lei e do Direito, ao permitir o não reconhecimento o direito à isenção de propinas por parte da recorrente em 2002/2003.*

2.<sup>ª</sup> *Tal decisão é manifestamente injusta e viola claramente o art. 140º n.º 1 alínea b) do C.P.A.*

*Na verdade, a declaração emitida pelo Ministério da Defesa Nacional - Força Aérea de que a recorrente se encontrava nas condições previstas pelo art. 1º do Decreto-Lei 358/70 de 29 de Julho é, no entendimento da recorrente, um acto constitutivo de direitos. E os actos constitutivos de direito são irrevogáveis (art. 140º n.º 1 alínea b) do C.P.A). Ora, a recorrente apresentou, nos anos lectivos em causa, a referida declaração, pelo que, entende a recorrente que o direito à isenção não poderia ser revogado naqueles anos lectivos.*

3.<sup>ª</sup> *Ao contrário da tese seguida na decisão recorrida, a recorrente entende ter sido violado o principio da igualdade, direito fundamental de aplicação directa da Constituição, consagrado nos art.ºs 13º e 266º da Constituição República Portuguesa e 5º n.º 1 com as consequências do art. 133º n.º 2 alínea d), ambos do C.P.A, porque a revogação da isenção com efeitos reportados a anos lectivos anteriores impediu a recorrente de, atempadamente, se candidatar à atribuição de uma bolsa de estudo a que teria direito por força da disposto nos art.ºs 17º, 19º, n.º 1, 3 e 9 da Lei n.º 113/97 de 16/09.*

4.<sup>ª</sup> *A douta decisão recorrida fez ainda errada interpretação da Lei e do direito ao dar cobertura à violação por parte da entidade recorrida dos art.ºs 55º n.º 1º, 66º, 123º, 124º e 125º, 132º, 163º e 175º, todos do C.P.A, porque negou à recorrente a possibilidade de usar direitos legais seus, de forma intolerável, violando de facto os normativos legais supra-referidos e, mais grave ainda, violando direitos fundamentais, designadamente de impugnar administrativa e contenciosamente os actos administrativos (art. 268º n.º 4 da C.R.P.).*

5.<sup>ª</sup> *Andou mal o Meritíssimo Juiz “a quo” ao não considerar que a retirada da isenção de propinas não poderia ser automática e teria que implicar sempre a prática de um acto devidamente fundamentado pelo órgão competente tomado na sequência de procedimento administrativo, que deveria ter sido notificado à recorrente (e não foi), que o poderia impugnar com efeito suspensivo, conforme decorre das disposições conjugadas dos art.ºs 55º n.º 1º, 86º e sgts, 100º, 107º, 66º, 123º, 124º, 126º, 132º, 163º e 170º todos do C.P.A Não tendo a entidade recorrida observado os normativos supra-referidos, é assim, no entender da recorrente, a decisão nula face ao que preceitua o art. 133º, n.º 2, alínea f) do C.P.A, por carecer em ABSOLUTO DE FORMA LEGAL.*

6.<sup>ª</sup> *Entende ainda a recorrente que é forçoso concluir-se pela ilegalidade de actuação da entidade recorrida que não procedeu à audiência prévia da ora recorrente. Assim, também neste aspecto, andou mal o Tribunal “a quo” ao decidir como decidiu. Com efeito, a falta de audiência prévia da recorrente, a informalidade seguida nos procedimentos em clara violação dos preceitos legais constantes do C.P.A em especial artºs 55º n.º 1 e 100º a 102º entre outro, configuram violação de direitos fundamentais da recorrente, como o direito de defesa e o direito de participação na formação das decisões que lhe dizem respeito, pelo que,*

7.<sup>ª</sup> *a decisão recorrida violou o disposto no art. 267º n.º 5 da C.R.P, entre outros, e a inexistência da audiência prévia, no caso sub iudice, corresponde à falta absoluta de forma, pelo que a decisão deverá ser declarada nula nos termos do art. 133º n.º 1 e 2 alíneas d) e f) o C.P.A., ou no mínimo anulável, ao contrário o que decidiu o Meritíssimo Juiz “a quo”.*

8.<sup>ª</sup> *Mal andou, assim, a douta sentença recorrida, ao decidir como decidiu no que à audiência diz respeito, pelo que é forçoso concluir que também aqui se violaram os normativos legais supra referidos.*

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que “a declaração emitida pelo Ministério da Defesa, no sentido de que a aluna está em condições de beneficiar da isenção se nada obstar por parte do organismo educativo quanto ao seu comportamento escolar, não traduz um acto constitutivo de direitos” e a recorrente não demonstra “em que termos é que a decisão que lhe denega isenção de propinas viola a exigência de igualdade e o invocado princípio constitucional” nem “como ocorre, no caso concreto, a violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva”. Por outro lado, “a petição apresentada pela recorrente constitui um procedimento de segundo grau, reflexo da iniciativa da entidade recorrida” e “a audiência prévia constitui formalidade essencial a observar nos procedimentos decisórios de primeiro grau”, só ocorrendo nos procedimentos de segundo grau “quando o acto secundário se baseie em matéria de facto nova que não conste do procedimento de primeiro grau e a decisão seja desfavorável ao particular”, o que não acontece no caso.

Em sede factual, vem apurado que:

3.1.1. *A Requerente encontrava-se a frequentar o Curso de Engenharia Florestal da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, tendo ali estado inscrita nos seguintes anos curriculares:*

- 1997/98.....1.º ano curricular;
- 1998/99.....1.º ano curricular;
- 1999/2000.....2.º ano curricular;
- 2000/2001.....2.º ano curricular;
- 2001/2002.....3.º ano curricular;
- 2002/2003.....3.º ano curricular;
- 2003/2004.....4.º ano curricular;

3.1.2. *Pelo menos aquando das matrículas nos anos lectivos 1999/2000, 2001/2002 e 2002/2003, foram emitidas pelo Serviço de Documentação da Força Aérea Nacional declarações comprovativas de que o pai da Requerente se encontrava «nas condições do n.º 1 do artigo 1.º do Dec. -Lei n.º 358/70, de 29 de Julho, e que nos seus documentos de matrícula, referente à sua actividade em operações militares de combate no Ultramar, consta o seguinte:*

*LOUVADO PELO COMANDANTE DA 2.ª REGIÃO AÉREA, EM 1966. Ordem de Serviço n.º 92, da 2RA, de 03AGO66)»;*

3.1.3. *Em 2003.02.18 (Of.º n.º SAC/356), o Ex.mo Sr. Reitor da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro enviou ao Sr. Director de Pessoal da Força Aérea do Ministério da Defesa Nacional a declaração a que alude o n.º anterior emitida pelo Chefe do Arquivo Central do Serviço de Documentação da Força Aérea em 2002.10.03 e entrada nos serviços académicos da Universidade em 2002.10.15, informando que a ora Recorrente se encontrava a frequentar a Universidade no ano lectivo de 2002/2003 e que a propina é de 348,02 euros e o depósito deveria ser efectuado no Banco Internacional de Crédito - Vila Real através de conta aberta naquela agência;*

3.1.4. *Na mesma data foi emitida pelos Serviços Académicos da Universidade e enviada ao mesmo organismo do Ministério da Defesa Nacional, para efeitos de isenção de propinas, a declaração de que a ora Recorrente não teve aproveitamento no ano lectivo de 2001/2002;*

3.1.5. *Através do ofício n.º 013266, de 2003.02.28, Sr. Director de Pessoal da Força Aérea do Ministério da Defesa Nacional comunicou ao Ex.mo Sr. Reitor da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro que «Em virtude da aluna SILVIA CARLA SANTOS TEODÓSIO não ter tido aproveitamento no ano lectivo 2001/2002, a mesma não tem direito à Isenção de Propinas»;*

3.1.6. *Com data de 2003.03.28, a Sr.ª Coordenadora do Núcleo de Alunos da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, enviou à Recorrente o ofício SAC/549 com o seguinte teor:*

*«Informe V. Exa. que o Ministério da Defesa Nacional — Força Aérea, informou que não tem direito às propinas do ano de 2002/2003, pelo que deverá proceder ao seu pagamento, o mais rápido possível.*

*Mais informo que também tem em débito o ano lectivo de 2000/2001».*

3.1.7. *Com data de 2003.04.07, o Sr. Administrador dos Serviços Académicos da mesma Universidade enviou à Recorrente o ofício SAC/Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas/565 com o seguinte teor:*

*«Verificando-se que não existe nos nossos serviços informação em como procedeu ao pagamento de propinas relativas ao ano lectivo 2000/2001, solicito de V. Ex.ª a apresentação do comprovativo em como procedeu ao devido pagamento, até ao dia 10 de Maio nos Serviços Académicos.*

*Caso o mesmo não seja apresentado dentro do prazo estabelecido, informo V. Ex.ª que, de acordo com o art.º 28.º do capítulo V da lei 113/97, de 16 de Setembro, procederei à anulação de todos os actos curriculares praticados nesse ano lectivo.»*

3.1.8. *Através de requerimento dirigido ao Ex.mo Senhor Reitor da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro e entrado em 2003.07.22 nos respectivos Serviços da Reitoria, a Requerente pediu fosse, além do mais, dado sem efeito o conteúdo dos ofícios a que se alude em 3.1.6. e 3.1.7. supra.*

3.1.9. *Através do ofício n.º 210/Reit, datado de 2003.07.29 o Ex.mo Senhor Reitor da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro respondeu ao requerimento a que alude o n.º anterior anexando um parecer, com o qual manifestou concordar, do seguinte teor:*

*«Todos os Alunos da Universidade pagam propinas.*

*A. Universidade é reembolsada, anualmente, pelo valor das propinas devidas pelos alunos que se consideram isentos ao abrigo do D.L. 358/70, por intermédio de cada um dos ramos das forças armadas que emitiu a declaração de isenção.*

*Anualmente, m início de cada ano lectivo, a Universidade envia aos diferentes ramos das forças armadas uma relação dos alunos que comprovaram a qualidade de beneficiários da isenção, acompanhada das respectivas fichas curriculares.*

*Porém, é entendimento de todos os ramos das forças armadas que os alunos que não obtiveram aproveitamento escolar num determinado ano lectivo, não têm isenção no ano imediato; esta interpretação é baseada no art.º 3.º, § único, do D.L, já citado, regulamentado pela Portaria n.º 445/71, § 8.º.*

*Pela análise da sua ficha curricular conclui-se que a aluna não transitou de ano nos anos lectivos de 1999/2000 e 2001/2002.*

*Daí que não cabe à Universidade a responsabilidade de ter negado a isenção de propinas à aluna em causa mas sim, no caso concreto à Força Aérea, como fizemos constar no ofício que, em 28.Mar.2003, endereçamos à interessada; a haver lugar a reclamação, julgo que deverá ser apresentada à Força Aérea.*

*Confirma-se que a aluna n.º 13966, Sílvia Carlos Santos Teodósio, tem em dívida as propinas correspondentes aos anos lectivos de 2000/2001 e 2002/2003.»;*

*3.1.10. Da decisão a que alude o n.º anterior recorreu a ora Requerente para Sua Ex.ª o Sr. Ministro da Educação através de requerimento entrado em 2003.09.10;*

*3.1.11. Através do ofício n.º 6606, de 2003.09.12, o Sr. Chefe do Gabinete de Sua Excelência o Senhor Ministro da Educação, remeteu o recurso a que alude o n.º anterior ao Ministério da Ciência e do Ensino Superior, por se tratar de assunto da competência daquele Ministério;*

*3.1.12. O Sr. Secretário Geral do Ministério da Ciência e do Ensino Superior elaborou, em 2003.11.26, a informação n.º 2003/402/DSRHFP de que se junta cópia de fls. 61 a fls. 63 destes autos e que aqui dou também por reproduzida, concluindo, além do mais, que:*

*«4. Em cada ano lectivo, a UTAD informa o Ministério da Defesa Nacional, designadamente a Força Aérea, do aproveitamento escolar da aluna, ao que aquele Ministério responde se a aluna mantém ou não o direito ao respectivo subsídio para efeitos de isenção de propinas.*

*Como a recorrente não teve aproveitamento escolar nos anos lectivos de 1999/2000 e 2001/2002, o Ministério da Defesa Nacional — Força Aérea, determinou que a aluna não poderia beneficiar, nos anos lectivos de 2000/2001 e 2002/2003, da isenção de propinas.*

*A entidade recorrida, baseando-se na informação fornecida pelo Ministério da Defesa Nacional — Força Aérea, comunicou à ora recorrente, pelos ofícios ns.º S AC/549 e SAC/SIRC/565, respectivamente de 28.03.2003 e 07.04.2003, que esta teria em dívida as propinas referentes aos anos lectivos de 2000/2001 e 2002/2003.*

*(...)*

*Nestes termos, deve o presente recurso ser indeferido, por falta de fundamento legal, e notificada a decisão à recorrente, sua ilustre mandatária, e à entidade recorrida»;*

*3.1.13. Em 2003.12.10, a Sr.ª Assessora Jurídica do gabinete da Sr.ª Ministra elaborou, por sua vez, a nota informativa de que se junta cópia de fls. 64 a fls. 65 dos autos, e cujo teor também aqui dou por reproduzido, e de onde, além do mais, consta o seguinte:*

*«6) Todavia, como decorre das citadas disposições legais, compete ao Ministério da Defesa Nacional, designadamente à Força Aérea, a decisão relativa à manutenção ou não do benefício, sendo que a actuação do Sr. Reitor está sempre vinculada a tal decisão;*

*7) A decisão de supressão fundamentou-se na falta de aproveitamento escolar da aluna, sendo entendimento do Ministério da Defesa Nacional que a exigência de ‘bom comportamento escolar’ a que se refere o art.º 3.º do DL n.º 358/70 deve ser interpretada no sentido de se exigir esse mesmo aproveitamento, o que não se verificou;*

*8) O Senhor Reitor decidiu com base neste entendimento, não se verificando, pois, qualquer irregularidade e consubstanciando a subsequente exigência do pagamento das propinas a consequência directamente prevista na lei (art.º 28.º da Lei n.º 113/97, de 16 de Setembro);*

*(...)*

*10) Acresce a tais fundamentos que não há lugar a recurso hierárquico dos decisões dos Senhores Reitores, uma vez que inexistente relação de dependência hierárquica entre estes e Sua Excelência a Senhora Ministra da Ciência e do Ensino Superior, mas apenas uma relação de tutela;*

*11) O recurso tutelar só é admitido nos casos expressamente previstos na lei (art.º 174º CPA);*



*Face ao exposto, conclui-se que o recurso interposto não pode proceder, por falta de fundamento legal, devendo ser dado conhecimento à interessada e à entidade recorrida da decisão, da presente Nota e da Informação n.º 2003/2018/DSRHFP, da Secretaria Geral»;*

3.1.14. *Sobre as informações a que aludem os dois números anteriores incidiu o seguinte despacho de Sua Excelência a Senhora Ministra do Ministério da Ciência e do Ensino Superior, datado de 2003.12.11: «Visto. Concordo. Comunique-se».*

3.1.15. *Da decisão a que alude o n.º anterior foi a Requerente notificada através do ofício n.º 5424 de 2003.12.15.*

3.1.16. *O recurso do despacho do Ex.mo Sr. Reitor da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro havia, entretanto, dado entrada no Tribunal Administrativo de Círculo de Coimbra em 2003.09.30.*

E, colhidos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a de saber se o despacho do Reitor da Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro, de 29 de Julho de 2003, que indeferiu o pedido de isenção de pagamento de propinas da recorrente, padece, ou não, das ilegalidades que lhe são imputadas.

Nos termos da Lei n.º 113/97, de 16 de Setembro, que define as bases do financiamento do ensino superior público, as instituições de ensino proporcionam aos “estudantes benefícios de ordem individual materializáveis numa futura melhor inserção na vida activa, devendo esta circunstância ter como contrapartida uma comparticipação nos custos do ensino” – artigo 13.º.

E, nos termos do artigo 14.º, esta comparticipação “consiste no pagamento pelos estudantes às instituições onde estão matriculados de uma taxa de frequência uniforme, designada por propina” – n.º 1 -, “independente do nível sócio-económico do estudante e estabelecimento e curso por ele frequentado” – n.º 2 -, sendo que “as propinas constituem receitas próprias das respectivas instituições” – n.º 5.

Ou seja, todos os estudantes do ensino superior público, independentemente do seu nível sócio-económico, têm que pagar uma taxa de frequência às instituições onde estão matriculados, propina que constitui receita própria destas.

Todavia, apesar da obrigação deste pagamento ser independente do nível sócio-económico do aluno, “a acção social garante que nenhum estudante será excluído do subsistema do ensino superior por incapacidade financeira” – artigo 16.º, n.º 2 -, pelo que o Estado discrimina positivamente os estudantes economicamente carenciados e os deslocados – n.º 1 -, através de apoios sociais directos e indirectos – artigo 17.º.

Pelo que, por regra, “o não pagamento da propina devida nos termos do artigo 14.º implica a nulidade de todos os actos curriculares praticados no ano lectivo a que o incumprimento da obrigação se reporta” – artigo 28.º.

Contudo, nos termos do artigo 37.º, n.º 1, alínea *a*), do mesmo diploma, epigrafado “Situações especiais”, “a aplicação do disposto na presente lei faz-se sem prejuízo (...) da concessão, para efeitos de pagamento da propina, de apoio específico aos estudantes destinatários das normas constantes do Decreto-Lei n.º 358/70, de 29 de Julho, e legislação complementar”.

Este apoio específico consiste na atribuição de “um subsídio de montante igual ao da propina exigível nos termos do artigo 14.º, sendo os correspondentes encargos suportados por verbas inscritas no orçamento dos respectivos departamentos governamentais” – alínea *a*), n.º 2, do mesmo artigo 37.º.

Assim, os alunos destinatários do regime do Decreto-Lei n.º 358/70 têm direito a um apoio específico, suportado por verbas inscritas no orçamento dos respectivos departamentos governamentais para que o Decreto-Lei remete, que consiste num subsídio de montante igual ao da propina (que não deixa de ser exigível ao estudante e que é, de acordo com o “disposto na presente lei” n.º 113/97, receita própria das instituições de ensino).

Ora, o predito Decreto-Lei pretendeu proteger o agregado familiar dos “militares que hajam participado (...) em operações militares de combate e nelas se tenham distinguido por forma notável, ou tenham sofrido, em consequência, diminuição física”. Assim, o n.º 1 do seu artigo 1.º dispõe que “são admitidos nos estabelecimentos oficiais não militares de ensino de todos os graus e ramos, com isenção de propinas de frequência e exame, os combatentes e antigos combatentes de operações militares ao serviço da Pátria, nas quais tenham obtido condecorações e louvores, constantes, pelo menos, de Ordem de Região Militar, Naval ou Aérea, ou que, por motivo de tais operações, tenham ficado incapacitados para o serviço militar ou diminuídos fisicamente”. E, de acordo com a parte final deste artigo, “esta isenção é extensiva aos filhos dos combatentes anteriormente citados”.

Além da qualidade de combatente com as especificações referidas, a concessão daquelas isenções “depende sempre do bom comportamento moral e civil, e para a sua manutenção é exigido também o bom comportamento escolar dos interessados” – artigo 3.º.

Estes requisitos foram regulamentados pela Portaria n.º 445/71, de 20 de Agosto, que, depois de “definir concretamente os casos em que os militares que hajam participado ou participem em operações militares, ou os seus filhos, têm direito às regalias concedidas naquele decreto-lei” e a forma de elaboração do documento comprovativo, estipula, no seu número 5, que “a oportuna entrega [deste],

elaborado nos termos já referidos e satisfazendo, portanto, às condições requeridas, no estabelecimento de ensino a que se destina, quando acompanhado da documentação a que se vai aludir nos números seguintes, se necessária, é bastante para conferir direito ao gozo das regalias discriminadas no Decreto-Lei n.º 358/70”.

Dispondo o n.º 8 que “o bom comportamento escolar dos interessados de que trata a parte final do artigo 3.º do já citado Decreto-Lei n.º 358/70, no caso de transferência de estabelecimento de ensino, comprova-se por documento passado pelo estabelecimento que aqueles frequentaram no ano lectivo. Nos demais casos é presumível o bom comportamento escolar até prova em contrário pelas reitorias ou direcções responsáveis”.

Isto é: os estudantes filhos de militares beneficiários do subsídio de montante igual ao da taxa de frequência previsto no Decreto-Lei n.º 358/70, para gozarem da isenção de propinas de frequência e exame, têm que apresentar na instituição de ensino um documento comprovativo da situação militar do pai; outro, emitido pelas autarquias locais da área da respectiva residência, que ateste o bom comportamento moral e civil, sendo que o último requisito – bom comportamento escolar – se presumia, até prova em contrário, pelas reitorias ou direcções responsáveis.

É atribuição das instituições de ensino, através dos seus órgãos (reitorias, direcções responsáveis ou outros), cobrar as propinas que constituem receitas próprias suas. E, por maioria de razão, é às mesmas instituições que compete isentar os alunos de tais taxas, desde que estes o requeiram, nos preditos termos.

O acto de isenção, ou denegação de isenção, do pagamento das propinas é, então, o acto com que se decide o procedimento e tem que ser praticado, porque da sua competência, pelas instituições de ensino.

No caso dos autos, a recorrente iniciou um procedimento administrativo de isenção do pagamento de propinas com a entrega, em 15 de Outubro de 2002, nos serviços académicos da Universidade, de uma declaração comprovativa de que se encontrava nas condições do n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 358/70, emitida pelo Serviço de Documentação da Força Aérea Nacional – cfr. pontos 3.1.2 e 3.2.2 do probatório.

Em 28 de Março de 2003, a Coordenadora do Núcleo de Alunos da Universidade enviou à recorrente um ofício em que comunicava que “o Ministério da Defesa Nacional – Força Aérea informou que [esta] não tem direito às propinas de 2002/2003, pelo que deverá proceder ao seu pagamento, o mais rápido possível” – cfr. ponto 3.1.6 do probatório.

E em 29 de Julho de 2003, o Reitor da Universidade, através do ofício n.º 210/Reit. que respondeu a uma petição endereçada pela recorrente, concordou com um parecer em que se concluiu pela existência da dívida da propina relativa ao ano lectivo 2002/2003, uma vez que sendo a Universidade “reembolsada, anualmente, pelo valor das propinas devidas pelos alunos que se consideram isentos ao abrigo do DL 358/70, por intermédio de cada um dos ramos das forças armadas que emitiu a declaração de isenção”, “[é, porém,] entendimento de todos os ramos das forças armadas que os alunos que não obtiveram aproveitamento escolar num determinado ano lectivo, não têm isenção no ano imediato”, “não [cabendo] à Universidade a responsabilidade de ter negado a isenção de propinas à aluna em causa mas sim, no caso concreto à Força Aérea” – cfr. ponto 3.1.9 do probatório.

Ora, o ofício da Coordenadora do Núcleo de Alunos limitou-se a informar a recorrente que a Força Aérea se recusara a reembolsar a Universidade pelo valor das propinas devidas e a solicitar o seu pagamento, o mais rápido possível.

E, ainda que apenas após petição da recorrente, o despacho do Reitor é que decidiu o procedimento de isenção iniciado em 15 de Outubro de 2002, indeferindo-o com fundamento na falta de aproveitamento escolar, conforme ao referido entendimento.

Certo que aqui se diz que a responsabilidade da negação da isenção de propinas cabe à Força Aérea. Mas tal conclusão, além de ser, no ponto, irrelevante, é incorrecta, nos termos assinalados: é à instituição de ensino que cabe cobrar as suas receitas próprias; e, por maioria de razão, cabe-lhe isentar os alunos do seu pagamento, independentemente de ser, ou não, ressarcida mais tarde por outra entidade.

Assim, o despacho do Reitor, ora em crise, é o (único) acto que denegou a isenção requerida e pôs termo ao procedimento administrativo decisório (de primeiro grau), decidindo-o.

Correspondendo, assim, aliás, à tipologia legal do acto.

Na verdade, o requisito primeiro de isenção, de carácter subjectivo – qualidade de combatente de operações militares ao serviço da Pátria, com obtenção de condecoração ou louvores ou incapacidade para o serviço militar ou diminuição física resultantes das mesmas operações (artigo 1.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 358/70) – é comprovado por documento passado pela respectiva unidade militar mobilizadora (seu n.º 4) e entregue no estabelecimento de ensino a que se destina (n.º 5 da Portaria n.º 445/71).

Este ajuízo do bom comportamento escolar dos interessados – n.º 8 da Portaria.

E naturalmente recebe também o atestado comprovativo do bom comportamento moral e civil, emitido anual e gratuitamente, pelas autarquias locais da área da respectiva residência – n.º 7 da Portaria.

No ponto, dispõe o referido n.º 5 da Portaria n.º 445/71:

“A oportuna entrega do documento comprovativo, elaborado nos termos já referidos e satisfazendo, portanto, às condições requeridas, no estabelecimento de ensino a que se destina, quando acompanhado da documentação a que se vai aludir nos números seguintes, se necessária, é bastante para conferir direito ao gozo das regalias discriminadas no Decreto-Lei n.º 358/70”.

Ora, mau grado a sua aparência literal, o que aí se quer dizer é que a entrega, no estabelecimento de ensino, de documento comprovativo da predita qualidade, acompanhado, quando necessário, do atestado de bom comportamento moral e civil e do atestado de bom comportamento escolar, confere direito ao gozo das regalias constantes do Decreto-Lei n.º 358/70.

Pois é a tal estabelecimento que compete emitir este – n.º 8 da Portaria – e é aquele que recebe os restantes documentos.

Ao respectivo estabelecimento de ensino compete, pois, organizar o procedimento e proferir o acto que lhe põe termo.

Ainda que balizado este e a competência daquele por actos conformadores ou de efeitos preclusivos das autoridades militares e civis, nos apontados termos.

Aos documentos que lhe são enviados juntará pois, a autoridade decidente, no respectivo estabelecimento de ensino – nomeadamente, “as reitorias ou direcções responsáveis” (n.º 8 da Portaria) – documento comprovativo do bom comportamento escolar que, aliás, se presume.

Está, então, o procedimento em termos de se accionar a audiência do interessado (ou a sua dispensa) – artigos 100.º e seguintes do Código de Procedimento Administrativo – e o acto final decisivo.

De outro modo, resultaria ininteligível o referido inciso normativo: pois se o acto final do procedimento competisse à instituição militar, ele ficaria sempre condicionado pela decisão das autoridades académicas quanto ao bom comportamento escolar que, como parece óbvio, só a estas compete apreciar.

Ou haveria então necessidade de o estabelecimento de ensino devolver todo o processo à autoridade militar, em caso de inexistência de bom comportamento escolar, para que aquela revogasse a concedida isenção.

Raciocínio que se retira, também, do predito número 8.º da Portaria. Dispõe esta norma que, no caso de transferência de estabelecimento de ensino, o bom comportamento escolar dos interessados se comprova por documento passado pelo estabelecimento que aqueles frequentaram no ano lectivo transacto. “Nos demais casos é presumível o bom comportamento escolar até prova em contrário pelas reitorias ou direcções responsáveis”.

Isto é: transferindo-se o interessado, como no novo estabelecimento de ensino é desconhecido o seu comportamento escolar, este tem que ser atestado por documento passado pelo estabelecimento frequentado no ano lectivo transacto; já quando o interessado não muda de estabelecimento de ensino, não precisa de demonstrar o seu bom comportamento escolar, desde logo porque, estando na posse do processo do aluno, a escola pode, logo officiosamente, afastar a presunção.

Ora, se, pelo contrário, competisse à instituição militar decidir o procedimento, seria desprezível esta distinção no regime da prova do bom comportamento escolar, pois não haveria justificação para distinguir os alunos que se transferem – e, portanto, devem atestar o seu bom comportamento (que a nova instituição desconhece) – dos que não se transferem e gozam da presunção, apesar de eventualmente terem tido mau comportamento escolar no ano lectivo anterior.

É que a instituição militar não conhece, nem tem obrigação de conhecer, o comportamento escolar do aluno no ano anterior.

Aquela distinção – existência ou inexistência de presunção - só é, pois, compreensível se se entender, como é mister, que é às reitorias ou direcções responsáveis que cabe decidir o procedimento.

Ou seja, se a competência para decidir o procedimento pertencesse à instituição militar, não se compreendia a presunção que, a existir, deveria abarcar tanto os alunos transferidos como os restantes.

A parte final do número 8.º deve, então, ser interpretada como se a expressão “até prova em contrário” estivesse entre vírgulas - “Nos demais casos é presumível o bom comportamento escolar[,] até prova em contrário[,] pelas reitorias ou direcções responsáveis”, funcionando este último inciso gramatical como agente da passiva da oração principal ou subordinante, que não como sujeito operante da prova.

Pois, como se viu, quando não há transferência, cabe às reitorias ou direcções responsáveis, desde logo, presumir o bom comportamento escolar ou provar a sua inexistência.

O bom comportamento escolar não pode deixar de consistir no aproveitamento escolar, tal como definido pela instituição de ensino frequentada, isto é, no reunir de condições que permite ao aluno transitar de um ano curricular para o seguinte do seu curso. Não basta, pois, frequentar as aulas ou realizar os exames, o que estará mais próximo do segundo requisito – bom comportamento moral e civil. Por seu lado, o bom comportamento escolar exige que o aluno desempenhe cabalmente a sua função, o que se verifica se obtiver aprovação nos actos de avaliação.

Assim, só haverá “bom comportamento escolar”, sem transição de ano curricular, em casos especiais como, por exemplo, em situações de doença prolongada. Sendo o normal percurso académico prejudicado por factores externos à relação de aprendizagem que condicionem o aproveitamento do estudante, poderá, ainda assim, no ponto, haver bom comportamento escolar se o aluno demonstrar que a falta de rendimento não lhe é imputável.

Situação que, por natureza, tem que ser demonstrada perante a instituição de ensino e, em qualquer caso, reconhecida por esta.

Conclui-se, pois, no ponto, como acima: o acto final do procedimento – que concede ou denega a isenção – compete à “reitoria ou direcções responsáveis” do respectivo estabelecimento de ensino; no caso, concretizou-se no recorrido despacho do Reitor da Universidade.

QUANTO À NULIDADE POR VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE:

Sustenta a recorrente – conclusão 3.<sup>a</sup> – que o acto é nulo por ofender o conteúdo essencial de um direito fundamental, no caso “o princípio da igualdade, direito fundamental de aplicação directa da Constituição, consagrado nos artigos 13.º e 266.º da Constituição da República Portuguesa e 5.º, n.º 1, (...) do Código do Procedimento Administrativo, porque a revogação da isenção com efeitos reportados a anos lectivos anteriores impediu a recorrente, de, atempadamente, se candidatar à atribuição de uma bolsa de estudo a que teria direito por força do disposto nos artigos 17.º, 19.º, n.ºs 1, 3 e 9 da Lei n.º 113/97, de 16 de Setembro”.

Como é sabido, decorre do princípio da igualdade que a Administração trate de forma igual situações objectivamente idênticas e de forma desigual situações objectivamente diversas.

Ora, como bem salienta o Exmo. Magistrado do Ministério Público, a recorrente não demonstra que medida é que a decisão que lhe denega a isenção de propinas viola aquela exigência de igualdade, pois que, desde logo, coloca em confronto situações fácticas que não são equiparáveis: os alunos que requerem a isenção da propina ao abrigo do regime do Decreto-Lei n.º 358/70 e os que não o fazem, antes se socorrendo da bolsa de estudo prevista na Lei n.º 113/97, não se encontram em situações objectivamente idênticas.

Pelo que não há qualquer violação do princípio da igualdade.

QUANTO À NULIDADE POR FALTA EM ABSOLUTO DE FORMA LEGAL:

Entende a recorrente que o acto do Reitor é nulo por carecer em absoluto de forma legal – conclusão 5.<sup>a</sup> -, desde logo por não lhe ter sido notificado.

Todavia, a notificação não se refere à validade do acto mas, antes, à sua (in)eficácia.

E no ponto 3.1.9 do probatório encontra-se transcrito o conteúdo do acto “com o qual [o Reitor] manifestou concordar”, sendo ostensiva a presença de forma legal, uma vez que se tratou de um acto administrativo escrito que decidiu um procedimento.

Pelo que não tem razão a recorrente.

QUANTO AO ACTO CONSTITUTIVO DE DIREITOS:

Alega a recorrente – conclusão 2.<sup>a</sup> – que “a declaração emitida pelo Ministério da Defesa Nacional – Força Aérea [que atesta que aquela] se encontrava nas condições previstas no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 358/70, de 29 de Julho, é (...) um acto constitutivo de direitos” e, portanto, irrevogável nos termos do artigo 140.º, n.º 1, alínea b), do Código de Procedimento Administrativo.

Mas não é assim.

Como ficou dito, aquela declaração concretiza apenas um dos três requisitos – cumulativos – necessários para que se verifique a isenção pelo que, *per se*, é insuficiente para atribuir ou ampliar um direito subjectivo ou, ainda, extinguir restrições ao exercício de um direito já existente.

Em rigor, o despacho do Reitor ora em crise não revogou o acto praticado pela Força Aérea, antes denegou a isenção requerida.

Pelo que falece razão à recorrente.

Aliás, ainda que se entendesse, como fez o tribunal *a quo*, que a instrução do procedimento ficaria concluída com a apresentação daquela declaração emitida pela Força Aérea mesmo que os serviços da Universidade nada dissessem quanto ao requisito do “bom comportamento escolar”, que se presume nos termos do artigo 8.º da Portaria n.º 445/71, a consequência nunca seria o deferimento tácito da isenção, pelo que em nenhuma circunstância seria convocável o artigo 140.º do CPA (revogabilidade dos actos válidos).

Com efeito, nos termos do artigo 108.º, n.º 1, do mesmo diploma, só há deferimento tácito “quando a prática de um acto administrativo ou o exercício de um direito por um particular dependam de aprovação ou autorização de um órgão administrativo” que não profira decisão no prazo estabelecido por lei, sendo que o n.º 3 do mesmo artigo elenca taxativamente os casos que se consideram dependentes de aprovação ou autorização, “para além daqueles relativamente aos quais leis especiais prevejam o deferimento tácito”.

Ora, o requerimento de isenção não consta deste artigo 108.º nem o acto tácito de deferimento se encontra previsto em qualquer lei especial, pelo que é aplicável o artigo 109.º que, no seu n.º 1, determina que “sem prejuízo do disposto no número anterior, a falta, no prazo fixado para a sua emissão,

de decisão final sobre pretensão dirigida a órgão administrativo competente confere ao interessado, salvo disposição em contrário, a faculdade de presumir indeferida essa pretensão, para poder exercer o respectivo meio legal de impugnação”.

Ou seja, ainda que a instrução do procedimento se considerasse concluída com a entrega das declarações necessárias e não obstante a presunção legal de bom comportamento escolar por força do citado artigo 8.º da Portaria, o acto de decisão final sempre seria de indeferimento tácito, nos preditos termos.

E, deste modo, não se pode equacionar a existência de actos constitutivos de direitos no caso dos autos.

QUANTO À FALTA DE NOTIFICAÇÃO E VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA:

Afirma a recorrente – conclusão 4.ª – que a entidade recorrida violou os artigos 55.º, n.º 1 (Comunicação aos interessados), 66.º (Dever de notificar), 123.º (Menções obrigatórias), 124.º (Dever de fundamentação), 125.º (Requisitos da fundamentação), 132.º (Eficácia dos actos constitutivos de deveres ou encargos), 163.º (Efeitos da reclamação) e 175.º (Prazo para a decisão), todos do Código de Procedimento Administrativo, “porque negou à recorrente a possibilidade de usar direitos legais seus, de forma intolerável, violando de facto os normativos legais supra-referidos e, mais grave ainda, violando direitos fundamentais, designadamente de impugnar administrativa e contenciosamente os actos administrativos (artigo 268.º, n.º 4, da CRP).

Contudo, a recorrente não especifica quais os direitos legais seus que foram intoleravelmente negados e que não se vislumbram dada a panóplia de garantias de que lançou mão: petição para o Reitor da Universidade, recurso para o Ministro da Educação e o presente recurso contencioso.

Pelo que, também aqui, falece razão à recorrente.

QUANTO À FALTA DE AUDIÊNCIA PRÉVIA:

Por fim, alega a recorrente a falta de audiência prévia.

A Constituição da República determina que “o processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará (...) a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito” – artigo 267.º, n.º 5.

O Código do Procedimento Administrativo prevê, logo no artigo 8.º, que “os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares (...) na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva audiência”, nos termos dos artigos 100.º e seguintes do mesmo Código.

E, no mesmo sentido, dispõe o artigo 60.º, n.º 1, alínea *b*), da Lei Geral Tributária que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, através do direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos, ou petições.

Ou seja, “a audiência dos interessados, como figura central do procedimento administrativo decisório de primeiro grau, representa o cumprimento [daquela] directiva constitucional (...), determinando para o órgão administrativo competente a obrigação de associar o administrado à tarefa de preparar a decisão final” – cfr. o acórdão da Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Janeiro de 2002, recurso n.º 046482.

Nos termos do artigo 100.º do CPA, “concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 103.º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta”, podendo o órgão instrutor decidir, em cada caso, se a audiência dos interessados é escrita ou oral.

Ora, como se viu, o número 8 da predita Portaria, ao estipular que “é presumível o bom comportamento escolar, salvo prova em contrário”, atribui o ónus da prova da falta daquele às reitorias ou direcções responsáveis.

Sendo sobre estes que recai o dever geral de averiguação previsto no artigo 87.º, n.º 1, do CPA.

Assim, depois de ter tido conhecimento de que a recorrente não reunia todos os requisitos necessários para a atribuição da isenção, a instituição de ensino deveria tê-la notificado para que esta exercesse o seu direito de audiência, nos termos e para os efeitos dos ditos artigos 100.º do CPA e 60.º da LGT.

Como assim não procedeu, o despacho impugnado é anulável por padecer de vício formal.

E não se diga que o ofício da Coordenadora do Núcleo de Alunos constitui notificação para o exercício do direito de audiência, uma vez que solicitou o pagamento o mais rapidamente possível, e a petição da recorrente o seu exercício. Pois que, desde logo, a recorrente, ainda que se entendesse que teve acesso ao projecto de decisão, sempre desconheceria a sua fundamentação (saberia, quando muito, que a Força Aérea era de opinião de que não tinha direito às propinas, o que é irrelevante, nos preditos termos).

Finalmente, dispõe o artigo 110.º, alínea *c*), da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, epígrafado “Âmbito do recurso para o Supremo”:

“Nos recursos de decisões dos tribunais administrativos de círculo e do Tribunal Administrativo de Macau que conheçam do objecto de recurso contencioso, pode o Supremo Tribunal Administrativo

conhecer de toda a matéria da impugnação do acto administrativo, embora o julgamento tenha sido em parte favorável a quem recorra”.

Esta norma deve ser interpretada no sentido de “apenas afastar a proibição da *reformatio in pejus*, que emana do disposto no artigo 684.º, n.º 4, do Código de Processo Civil, possibilitando que questões decididas pelo Tribunal Administrativo de Círculo em sentido favorável a quem recorre sejam reapreciadas pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Assim, o STA pode conhecer de toda a matéria da impugnação do acto administrativo, que tenha sido apreciada na decisão recorrida em sentido favorável a quem é recorrente no recurso jurisdicional, não se estendendo os poderes de cognição a matéria que não tenha sido conhecida na sentença”.

Cfr. o acórdão do STA de 14 de Maio de 2003, recurso n.º 495/02, in *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 500-501, 2003, p. 1280, e jurisprudência aí citada.

Ora, o tribunal *a quo*, relativamente à propina do ano lectivo 2000/2001, entendeu que “o acto de reconhecimento à isenção [formou-se] pela declaração expressa do Ministério da Defesa Nacional conjugado com o reconhecimento do bom comportamento escolar no ano anterior por parte da Universidade, implícito ao menos na falta de exigência das propinas à Recorrente durante o mesmo ano lectivo”, pelo que “beneficiou, efectivamente, naquele período (...), da isenção de propinas”.

A Universidade “só se apercebeu da inexistência do direito à isenção (...) quando foi confrontada (através de acto interorgânico do Ministério da Defesa, destinado a esclarecer, nas relações entre as duas entidades, a interpretação dos diplomas que atribuem aquele direito à isenção de propinas) com a necessidade de confirmar o aproveitamento escolar da Recorrente”.

E, à míngua deste último requisito, “o reconhecimento do direito à isenção das propinas em 2000/2001 (...) contraria a lei aplicável, viola a lei, é ilegal”.

Pelo que à luz do artigo 141.º do Código de Procedimento Administrativo, “a sua revogação só poderia ser validamente efectuada até ao final do ano lectivo de 2002” e como foi posterior, “já estava precludido o direito de o [revogar] com tal fundamento [na sua ilegalidade]”.

Assim, o recurso foi julgado parcialmente procedente, tendo sido anulado o despacho do Reitor “na parte referente à exigência das propinas do ano lectivo de 2000/2001”.

Todavia, como se disse, de acordo com o artigo 110.º, alínea c), da LPTA, apesar de o julgamento ter sido parcialmente favorável à recorrente, este Supremo Tribunal Administrativo deve conhecer de toda a matéria da impugnação do acto administrativo que tenha sido apreciada na decisão recorrida.

Ora, o despacho impugnado é um acto divisível quanto ao objecto: por um lado, decidiu o pedido de isenção relativo às propinas de 2002/2003; por outro, proferiu decisão expressa de indeferimento quanto às propinas de 2000/2001, eventualmente, na sequência, como se disse, de indeferimento tácito anterior.

Assim sendo, à propina relativa ao ano lectivo de 2000/2001 é aplicável tudo o que se deixou dito quanto à do ano 2002/2003, nomeadamente no que concerne ao vício formal por falta de audiência prévia e inexistência de qualquer acto constitutivo de direitos para a recorrente.

Deste modo, sem prejuízo de eventual renovação do acto recorrido denegatório da isenção, após prévia audiência da recorrente, e liquidação das propinas relativas aos anos lectivos 2000/2001 e 2002/2003, com a consequente regularização do percurso académico da recorrente, o despacho impugnado é anulável por padecer daquele vício.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, anulando-se o despacho impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2007. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge Lino*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Acto contenciosamente recorrível. Acto preparatório. Acto lesivo. Recusa de resposta apresentada em sede de audiência prévia.*

**Sumário:**

- I — Por força do disposto no art.º 268.º/4 da CRP, tem de se reconhecer a impugna-  
bilidade contenciosa directa de todos os actos administrativos imediatamente  
lesivos, independentemente da sua definitividade.*
- II — O acto de recusa da resposta, com fundamento na sua extemporaneidade, apresen-  
tada pelos recorrentes em sede de audiência prévia após notificação efectuada em  
procedimento inspectivo do projecto de correcções à declaração de rendimentos  
periódicos de IRS, é um acto que não tem eficácia lesiva imediata e efectiva na  
esfera jurídica dos recorrentes que, em nome da tutela judicial efectiva, reclame  
recurso contencioso autónomo e imediato, subtraído ao regime regra de impug-  
nação unitária.*

Processo n.º 519/07-30.

Recorrente: Orlando José Pinho Branco da Silva e Mulher.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. António Calhau.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Adminis-  
trativo:

**I** – Orlando José Pinho Branco da Silva e mulher, Laura de Jesus Silva, com os sinais dos autos, vieram interpor recurso contencioso de anulação do indeferimento do recurso hierárquico interposto do despacho do Subdirector-Geral dos Impostos que denegou a apreciação da sua pronúncia em audiência prévia, com fundamento na sua extemporaneidade.

Por sentença do Mmo. Juiz do 2.º Juízo do TAF de Lisboa foi negado provimento ao recurso e, em consequência, mantido o acto recorrido.

Não se conformando com tal decisão dela vêm agora recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

**I**- A notificação de um contribuinte para participar numa decisão que lhe diga respeito deve ser efectuada por carta registada com aviso de recepção, nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do CPPT.

**II**- A notificação para o exercício da audiência prévia antes do relatório da inspecção tributária é uma decorrência do princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes dizem respeito, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária.

**III**- O facto de, em virtude de a notificação, não obstante ter sido efectuada por mera carta registada, ter sido efectivamente recebida pelos seus destinatários, tornaria o incumprimento da obrigatoriedade do aviso de recepção em mera irregularidade que tinha de se considerar sanada.

**IV**- Tal não obsta, porém, a que se invoque tal irregularidade, porque se se concluir que a notificação tinha efectivamente de ser feita por carta registada com aviso de recepção, não pode subsistir qualquer tipo de dúvida sobre o momento em que a notificação teve lugar: o momento em que a correspondência foi efectivamente recebida.

**V**- Admitindo, sem conceder, a suficiência da notificação mediante mera carta registada, a, aliás, douta sentença recorrida ao ter concluído que, no caso *sub judice*, os recorrentes teriam de provar um pretenso justo impedimento para terem levantado a carta com a notificação em data posterior à legalmente presumida fez uma incorrecta interpretação e aplicação do artigo 39.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário aos factos provados, motivo pelo qual não deve ser mantida na ordem jurídica, impondo-se a sua revogação.

**VI**- É ilegal por violação de lei e desconforme com a jurisprudência anterior dos Tribunais Superiores a interpretação do n.º 2 do artigo 39.º do CPPT no sentido em que exige necessariamente a prova de que o atraso na recepção da notificação se deve a facto não imputável ao contribuinte, quando está provado que o destinatário se encontrava ausente do seu domicílio no momento em que o agente dos Correios pretendeu entregar a correspondência registada e quando o único meio de prova para elisão da presunção exigido pela norma é a informação prestada pelos Serviços dos Correios sobre a data da efectiva recepção da correspondência registada.

**VII**- Os ora recorrentes não receberam a carta com a notificação por se encontrarem ausentes do seu domicílio fiscal quando o agente dos correios pretendeu entregar-lha, em razão de exercerem a sua actividade profissional em Águeda, como sucessivamente invocaram nas diferentes petições e nunca foi contestado.

**VIII**- Aliás, os serviços dos correios certificaram que a carta não foi recebida no dia 31 de Outubro de 2001 no domicílio dos ora recorrentes, por dele «se encontrarem ausentes».

**IX**- Não é imputável aos contribuintes a ausência do seu domicílio justificada pelo facto de exercerem a sua actividade profissional em localidade diferente onde aquele se situa.

X- Os ora recorrentes agiram, além disso, com a diligência normal de um *bonus pater familiae* ao levantarem na Estação dos Correios a carta registada no prazo que, para o efeito, lhes foi concedido.

XI- Pelo que a notificação, atenta a sua finalidade, não pode deixar de ser considerada efectuada no dia em que efectivamente receberam a respectiva carta registada e, conseqüentemente, tomaram conhecimento do respectivo teor.

XII- O único meio para elidir a presunção legal de notificação no terceiro dia posterior ao do registo é a informação prestada pelos correios sobre a data efectiva da recepção da correspondência registada.

XIII- Os ora recorrentes requereram que o Digno Tribunal pedisse tal informação pelo que tendo aquele mandado juntar aos autos a respectiva certidão apresentada pelos ora recorrentes aos serviços da administração fiscal tem de considerar-se satisfeito tal requisito.

XIV- Tendo a notificação sido efectuada em 9 de Novembro de 2001 é tempestiva a petição com audição prévia que, tendo dez dias para ser apresentada, foi entregue nos Serviços da Inspeção Tributária em 20 do mesmo mês (por ter sido domingo no dia 19).

XV- É, assim, ilegal a decisão proferida pelos Serviços de Inspeção Tributária de considerarem extemporânea a petição de audição prévia e, conseqüentemente, a decisão de não a apreciarem.

XVI- A não apreciação de uma audição prévia apresentada no prazo legal constitui violação do disposto nos artigos 60.º da Lei geral Tributária e 60.º do Regime Complementar da Inspeção Tributária, sob a forma de preterição de formalidade legal essencial.

XVII- Declarada a preterição de formalidade legal essencial, devem os actos posteriormente praticados no procedimento ser declarados nulos, com todos os efeitos legais.

Contra-alegando veio a entidade recorrida dizer que:

A- O **Recorrente Jurisdicional** foi notificado por carta registada enviada para o seu domicílio para exercer, querendo, o direito de audição sobre um “projecto de decisão” e da sua fundamentação, apresentados pela Administração Tributária.

B- Esse “projecto de decisão” é um acto preparatório de acto definitivo sendo, por conseguinte, irrecorrível; tanto assim, que o exercício ou não exercício desse direito não tem quaisquer conseqüências no procedimento tributário; trata-se apenas duma faculdade que o visado pode, ou não, exercitar.

C- À excepção da notificação do relatório final de inspecção que tem de ser feita, obrigatoriamente, através de carta registada com aviso de recepção, porque susceptível de alterar a situação do contribuinte (n.º 1 do art.º 38.º do CPPT), todas as restantes notificações são feitas igualmente através de carta registada (n.º 3 do art.º 38.º do CPPT).

D- Daí que o n.º 1 do art.º 39.º do CPPT (aqui aplicável por força do disposto na alínea b) do art.º 2º da LGT) preveja que a realização das notificações através de carta registada se presume efectuada no 3.º dia útil posterior ao do registo, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o mesmo não seja dia útil. E o n.º 2 do mesmo artigo prevê que tal presunção seja afastada por prova cujo ónus recai sobre o notificado, aqui **Recorrente Jurisdicional**.

E- Ora, ficou provado que a carta em causa foi enviada para o domicílio fiscal do ora **Recorrente jurisdicional** e foi este que escolheu a data do seu levantamento nos CTT. Assim, deverá considerar-se que o mesmo foi notificado em 05/11/2001, primeiro dia útil seguinte ao terceiro, após o registo e não, como aquele pretende, só após o levantamento da carta nos correios.

F- Para além disso, está-se perante uma situação subsumível no art.º 665.º do CPC (uso anormal do processo), porquanto o aqui **Recorrente Jurisdicional** deveria ter lançado mão e previamente dos meios consagrados nos art.ºs 68.º e seguintes do CPPT (vide, em especial, o n.º 1 do seu art.º 70.º).

G- Assim e como é muito bem dito na douta Sentença proferida pelo Mmo. Juiz *a quo* “*para que a presunção da notificação seja elidida seria necessário que o oponente in casu demonstrasse que apenas pôde receber a notificação em data posterior à presumida. E mais adiante: a existência do justo impedimento tem de ser provada por quem a invoca, nos termos legalmente exigidos.*” Ora e como é bom de ver-se, nada disto foi provado pelo **Recorrente Jurisdicional**.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostra-se assente a seguinte factualidade:

a) Em 30.10.2001 foi remetido ao recorrente Orlando José Pinho Branco da Silva, para a R. de Buenos Aires, n.º 33, 1200, Lisboa, um officio notificando-o para, no prazo de 8 dias, se pronunciar oralmente ou por escrito sobre o projecto de correcções à declaração de rendimentos periódicos de IRS, de 1996;

b) Em 31.10.2001, o funcionário dos CTT deixou aviso para a correspondência referida em a) ser levantada na Estação dos Correios da Lapa, em Lisboa, a partir das 16H00 do mesmo dia, por não ter sido atendido na morada referida em a);

c) A correspondência foi levantada pelo recorrente em 08.11.2001;



d) Por despacho do Chefe de Divisão da Inspeção Tributária da 1.ª Direcção de Finanças de Lisboa, de 20.11.2001, foi recusada a resposta apresentada pelo recorrente em sede de audiência prévia, com fundamento na sua extemporaneidade;

e) O recorrente impugnou hierarquicamente o despacho referido na alínea anterior;

f) Por despacho do Subdirector-Geral dos Impostos de 26.03.2002 foi indeferido o recurso hierárquico referido na alínea anterior.

**III** – A questão que importa apreciar, em primeiro lugar, no presente recurso é a da irrecorribilidade do acto, suscitada pela autoridade recorrida nas suas contra-alegações e, aliás, de conhecimento officioso.

O acto de que se recorre é o acto de recusa da resposta, com fundamento na sua extemporaneidade, apresentada pelos recorrentes em sede de audiência prévia após notificação efectuada em procedimento inspectivo do projecto de correcções à declaração de rendimentos periódicos de IRS do ano de 1996.

Importa, assim, saber se este acto é, ou não, passível de impugnação contenciosa autónoma.

Tratando-se de um acto meramente preparatório, e, portanto, não definitivo, de acordo com o princípio da impugnação unitária consagrado, então, no art.º 25.º da LPTA, segundo o qual só era admissível recurso dos actos definitivos e executórios, a sua impugnabilidade autónoma pareceria desde logo votado ao fracasso.

Todavia, como se diz no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste STA de 3/5/07, no recurso n.º 46262, «Com as alterações introduzidas pela Lei Constitucional n.º 1/89 na redacção do art.º 268.º da CRP, o legislador constitucional consagrou a lesividade como critério de selecção dos actos contenciosamente recorríveis. A recorribilidade deixou, assim, de ser determinada por um critério formal radicado na posição procedimental do acto relativamente ao acto final (*acto definitivo e executório*) e passou a estar centrada na idoneidade do acto para lesar direitos e interesses legalmente protegidos.

Portanto, o princípio da impugnação unitária tem de ser visto a esta luz e deve ceder sempre que ponha em crise a garantia de tutela judicial efectiva em relação a um acto lesivo, sendo que de acordo com a jurisprudência deste Tribunal Pleno (acórdão de 2002.04.18 – rec. n.º 46058) o conceito engloba apenas as situações de lesão actual, estando excluídas da garantia os actos cuja lesividade seja apenas potencial.

Deste modo, por força do disposto no art.º 268.º/4 da CRP, tem de se reconhecer a impugnabilidade contenciosa directa de todos os actos administrativos imediatamente lesivos, independentemente da sua definitividade.»

Ora, entende-se que são imediatamente lesivos os actos administrativos que afectem a esfera jurídica dos particulares, violando direitos ou interesses legalmente protegidos, e cujos efeitos não possam ser afastados por meio de impugnação administrativa.

Ainda que, no caso em apreço, esteja em causa a garantia do direito de audiência dos recorrentes, em cumprimento da directiva constitucional de participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito (art.º 267.º, n.º 5 CRP), não estamos perante um direito fundamental de participação mas sim perante um direito procedimental que não consubstancia em primeira linha um meio de protecção jurídica frente a ameaças definitivas, mas antes uma colaboração constitutiva da determinação do próprio interesse público concreto, ou seja, o direito de audição do contribuinte não é um direito fundamental, mas só um direito subjectivo legal-procedimental (v. Pedro Machete, *A audição prévia do contribuinte*, in *Problemas fundamentais do direito tributário*, pág. 310).

Daí que o acto em causa, meramente preparatório da decisão final, não tenha eficácia lesiva imediata e efectiva na esfera jurídica dos recorrentes que, em nome da tutela judicial efectiva, reclame recurso contencioso autónomo e imediato, subtraído ao regime regra de impugnação unitária.

Razão por que, desta forma, o recurso não pode proceder.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em rejeitar o recurso contencioso, assim se revogando a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça devida neste STA em € 75 e na 1.ª instância em € 50, e procuradoria em 50 %.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*IRC. Apuramento de valores tributáveis por métodos indiciários. Acta da comissão de Revisão. Acordo. Fundamentação suficiente.*

**Sumário:**

*Goza de fundamentação suficiente a deliberação da Comissão de Revisão, a dar expressão ao acordo dos vogais da Fazenda Pública e do contribuinte, referente ao valor tributável em IRC por métodos indiciários, com aplicação dos «valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1 do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 13/86, de 23 de Janeiro», por haverem surgido «algumas dívidas» quanto a um dos factores de apuramento dos valores tributáveis.*

Processo n.º 615/04-30.

Recorrente: Garola e Bernardo Construções, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

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

**1.1** “Garola e Bernardo Construções Lda” vem interpor recurso da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgou improcedente a presente impugnação judicial contra «as liquidações adicionais e respectivos juros compensatórios, do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, dos exercícios de 1994, 1995 e 1996, que resultam da fixação da matéria colectável nos montantes de 15.858.094\$00, 57.976.075\$00 e 22.811.500\$00».

**1.2.** Em alegação, a recorrente formula as seguintes conclusões.

1) A douta sentença recorrida que julgou improcedente a impugnação judicial apresentada sofre de duplo erro de julgamento em matéria de direito;

2) Por um lado, considerando como parte integrante da fundamentação do acto tributário elementos para os quais aquela deliberação não remeteu por qualquer forma;

3) É que as liquidações impugnadas estribam-se sobre o lucro tributável fixado pela Comissão de Revisão nos termos do n.º 1 do art.º 87.º do Código de Processo Tributário, sendo nessa decisão que há que procurar a sua fundamentação, sendo na respectiva acta que consubstancia a deliberação da Comissão e não em quaisquer outros elementos, dada a inexistência de uma fundamentação por remissão para qualquer parecer, informação ou proposta anterior (mas que, em tal hipótese, tem de ser expressa e inequívoca a referência aos elementos apropriados) que há que procurar a sua fundamentação e não como o Senhor Juiz *a quo* julgou chamando à colação outros elementos não mencionados expressamente naquela acta;

4) A deliberação em causa não cumpre as legais exigências de fundamentação, pelo que incorreu o M.º Juiz *a quo* no outro erro de julgamento em matéria de direito.

5) A ideia de fundamentação, como legitimação concreta, impõe uma exteriorização das razões de facto, a cargo do seu autor, que deve, constar do mesmo Instrumento de exteriorização, devendo ser-lhe contemporânea, não permitindo a lei fundamentações implícitas;

6) A própria decisão recorrida acaba por referir, ainda que em abono de uma perspectiva errada, como aludido (que foi a de considerar outros elementos para os quais a deliberação não remeteu), a necessidade de compaginar o teor da acta com outros elementos evidenciados nos autos, o que demonstra bem a insuficiência da fundamentação empregue na mesma;

7) “A fundamentação de uma decisão há-de ser “fatalmente justificante”, num enunciado que vise e seja apto a exprimir a pertinência material do acto à função exercida», ao mesmo tempo que «diz apenas respeito à exteriorização dos pontos de sustentação da decisão e não ao que eles são como realidade ontológica intra decisória, “valendo isto por dizer que a fundamentação sendo um imperativo legal, tem que estar sempre presente no suporte dos actos administrativos, ainda que por remissão, constituindo a sua omissão - mesmo que o respectivo destinatário por “palpite”, intuição ou qualquer outra circunstância alheia, logre reagir de forma adequada à decisão - uma preterição de formalidade legal conducente à eliminação do acto decisório, da ordem jurídica” - David Duarte, Procedimentação, Participação e Fundamentação: Para Uma Concretização do Princípio Da Imparcialidade Administrativa Como Parâmetro Decisório, Almedina, 1996;

8) Ou então como referido no Processo 1434/02 de 11.12.2002 em que foi Relator o Senhor Juiz conselheiro Brandão de Pinho: A fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão. Podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que, neste caso, constituirão parte Integrante do respectivo acto (fundamentação por adesão ou remissão). Pelo que, em tal caso, o despacho integra nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos

requisitos da fundamentação autónoma. Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concreta, ente, a motivação do acto;

9) A violação destes requisitos da decisão implica a respectiva ilegalidade, fundamento de subsequente anulação, em sede de impugnação Judicial da correspondente liquidação - art's 89º e 120º alínea c) do CPT - Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado 2 edição, pág. 165”;

10) O acto de fixação da matéria colectável, que esteve na base das liquidações Impugnadas, padece de vício de forma por falta de fundamentação, o que constitui preterição de formalidade legal, que importa a sua anulação e, conseqüentemente, das subseqüentes liquidações, pelo que, ao decidir em sentido contrário, a douda sentença recorrida errou no Julgamento da matéria de direito.

Termos em que se requer que V<sup>a</sup>. Ex<sup>as</sup> se dignem conceder provimento ao recurso e, conseqüentemente, revogar a douda sentença recorrida e bem assim decretar a anulação total dos actos tributários impugnados e a restituição dos impostos que houverem sido pagos em seu cumprimento, acrescidos de juros legais.

**1.3.** Não houve contra-alegação.

**1.4.** O Ministério Público neste Tribunal emitiu o parecer de que «deve ser proferido acórdão que aprecie o recurso interposto mediante requerimento apresentado em 30.03.2004 (fls. 64), com observância da doutrina consagrada no acórdão STA proferido em 6.06.2007 (fls. 231/232)».

**1.5** Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

No acórdão referido pelo Ministério Público no ponto 1.4, proferido pelo Pleno nos presentes autos, acordou-se «em conceder provimento ao presente recurso e revogar o acórdão recorrido, baixando os autos à Secção deste STA para ser proferida nova decisão, respeitando o ora julgado», tendo-se acordado ainda que «não poderá deixar de se concluir, como se concluiu no aresto tido por fundamento, que, “não só à face da lei ordinária, mas também numa leitura compatível com a Constituição, as normas dos arts. 84.º, n.º 3, 89.º, n.º 2, 120.º, alínea a), e 136.º, n.º 1, do C.P.T. não podem deixar de ser interpretadas como não impedindo o direito de impugnação contenciosa”».

Como assim, e em face ainda do teor das conclusões da alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão essencial que aqui se coloca é a de saber se sim ou não, consoante diz a ora recorrente, «o acto de fixação da matéria colectável, que esteve na base das liquidações impugnadas, padece de vício de forma por falta de fundamentação».

**2.1** Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

Da proposta de tributação de p. 26 verso consta que as vendas de fracções rigorosamente iguais efectuadas a clientes que não necessitam de recorrer ao crédito, encontravam-se registadas na contabilidade por um valor inferior, relativamente àquelas que são efectuadas a clientes que recorram ao crédito à habitação;

Emissão de recibos com numeração posterior e data anterior, não respeitando a ordem cronológica;

Os empréstimos contraídos pelos clientes no acto de celebração da escritura são entregues ao construtor.

Celebração de escrituras e respectiva contabilização das vendas por valores inferiores aos efectivos recebidos;

Os critérios utilizados e quantificados de valores para a “determinação do lucro tributável por métodos indiciários” encontram-se expressos a fls. 26v. a 30 dos autos;

Onde expressamente se refere o recurso às Portarias n.ºs 1103-C/, de /, editadas pelo Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações (em anexo);

Que indicam os valores unitários por metro quadrado... a que se refere o n.º 1 do artigo 7º do Dec. Lei n.º 13/86, de 23 de Julho;

Com alusão a que “as referidas portarias fixam os preços do custo por metro quadrado para os anos de 1994 e 1995, respectivamente”;

Com utilização dos “valores inscritos nas mencionadas portarias não como preço de custo, mas sim como preço de venda”;

O ora impugnante exerce a actividade de “compra de prédios para revenda, pelo qual está tributado em IRS pela repartição de finanças da Lousã;

Em relação aos apartamentos, estabelecimentos e estabelecimentos, o preço considerado - como se expressa - foi em 10%, “em virtude de o seu preço de convenção” ser inferior;

Na acta da Comissão de Revisão, de p. 8, consagra-se que “tendo surgido dúvidas quanto ao processo seguido na informação que serviu de base à fixação do que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por credores bancários por unidades bancárias, decidiu-se utilizar os valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1 do artigo 7º do Dec. Lei n.º 13/86, de 23 de Julho, corrigidos para menos, nos casos de arrumos, terraços, sótãos e garagens, neste último caso por serem transaccionados em conjunto com os apartamentos”;

Determinando o lucro tributável pela forma expressa na representação gráfica de p. 9.

2.2 O direito à fundamentação, e o correspondente dever da Administração, decorre do imperativo constitucional do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, que obteve claro acolhimento no Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91 de 15/11, e nos códigos tributários, sobretudo na Lei Geral Tributária (entrada em vigor em 1-1-1999).

Sob a epígrafe “Fundamentação e eficácia”, o artigo 77.º da Lei Geral Tributária preceitua que «A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária» (n.º 1); e que «A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo» (n.º 2).

O regime jurídico da fundamentação dos actos administrativos visa claramente, entre outros objectivos, o do perfeito esclarecimento dos administrados em ordem a permitir-lhes a sua impugnação, ou sequer uma opção consciente entre a aceitação da sua legalidade e a justificação de um recurso contencioso.

É para se conseguir esse esclarecimento que a lei traça os requisitos de que deve revestir-se a fundamentação. A fundamentação, de facto e de direito, tem de ser expressa e sucinta, clara, suficiente e congruente. Expressa, no sentido de explícita, concretamente cognoscível, ainda que por remissão inequívoca para algum elemento do processo, do qual, aí sim, directamente conste. Sucinta, no sentido de não prolixa. Todavia, não vaga nem truncada, isto é, só parcialmente explícita, porque tem também de ser suficiente. Clara no sentido de indicar ou revelar precisamente os factos e o direito, com base nos quais se decidiu, o que implica a rejeição de expressões vagas, genéricas, quer de facto quer de direito. Na verdade, tais expressões serão obscuras, incapazes de dar a perceber os motivos que afinal levaram o autor do acto a decidir-se por ele. É equivalente à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, nomeadamente por obscuridade, não esclareçam a motivação do acto. Suficientes têm de ser os fundamentos no sentido de aptos a dar a perceber o processo lógico e jurídico que levou à decisão consubstanciada no acto concretamente praticado. Daí que se deve ter como insuficiente a fundamentação só de facto ou só de direito, ou meramente conclusiva ou vagamente qualificativa de factos não expressamente indicados. Congruentes, ou não contraditórios, significa que, relacionados com a concreta decisão tomada, a deduzir deles, os elementos fundamentadores se mostram logicamente aptos a que a decisão deles se extraia. O que importa é que a fundamentação, sem deixar de ser sucinta, se apresente com a indispensável clareza, suficiência e congruência. Imprescindível é, porém, que se dêem a conhecer aos interessados os motivos por que se decidiu no sentido adoptado no acto, e não em outro sentido. A adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto é equivalente à falta de fundamentação.

Fundamentar um acto consiste – como sublinha Marcelo Caetano, *apud* Esteves de Oliveira, *Direito Administrativo*, I, p. 470 e seguintes – em deduzir das premissas indicadas a decisão tomada ou juízo formulado, como se de um silogismo se tratasse, indicando-se quais os motivos, as razões por que se pratica um acto.

Para tanto, impõe-se adoptar um critério prático, consistente na questão de saber se um destinatário normal, face ao itinerário cognoscitivo e valorativo, constante do acto em causa, fica em condições de conhecer o motivo por que se decidiu num certo sentido e não noutra qualquer, o que, aliás, se coaduna com o princípio geral que se pode até extrair, nomeadamente, do disposto no artigo 236.º do Código Civil. Trata-se, em suma, de exigir motivação adequadamente compreensível – cf., por todos neste sentido, por exemplo, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 27-4-2005, proferido no recurso n.º 7/05.

Esta necessidade de fundamentação radica-se, concomitantemente, em razões endógenas (garantia de que os agentes ponderaram de forma cuidada toda a problemática envolvente, incluindo as próprias definições legais) e exógenas (colocar o administrado em condições de conhecer as razões da fixação alcançada, por forma de, em consciência, poder optar entre a aceitação do acto e a sua impugnação) – cf. o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo de 1-3-1989, no *Apêndice ao Diário da República* de 12-10-1990, p. 234 a 236.

A fundamentação de um acto deve ser entendida, assim, e conforme se deixou dito, como a obrigação de enunciar expressamente (de modo directo, ou por remissão) os motivos de facto e de direito que determinaram o agente.

Claramente que a fundamentação é um conceito relativo, variando em função do tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado.

O grau de fundamentação exigível deverá estar directamente relacionado com o grau de litigiosidade existente, isto é, com a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte – cf. Alfredo José de Sousa, e José da Silva Paixão, no *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 1998, na anotação 5. ao artigo 82.º.

Com efeito, o conteúdo da declaração fundamentadora não deve ser um “máximo”, tendo em conta que a obrigação formal, além dos seus limites próprios em contraposição com a fundamentação substancial, tem os seus inconvenientes, em especial os da ineficiência que resulta da inevitável diminuição da celeridade administrativa.

Assim, a lei exige apenas uma exposição sucinta dos fundamentos e a jurisprudência tem demonstrado, sobretudo na concretização do conceito legal de “insuficiência” da fundamentação, a consciência de que se move num domínio de conflito e de conciliação entre interesses e valores divergentes e mesmo opostos. Pode dar-se, por isso, como assente que a fundamentação contextual se basta com os elementos necessários à expressão clara das razões do acto, não tendo de reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante uma deliberação decisória. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, portanto, a busca de um conteúdo adequado, que há-de ser, num sentido amplo, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa.

Cf., no sentido do que acima se diz, especialmente, José Carlos Vieira de Andrade, *O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, Almedina, 1991, em particular, as páginas 13, 231, 240, 243, 251, 254, e 320 e 321.

Cf. ainda, com algum proveito, o acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 14-3-2007, proferido no recurso n.º 624/06.

**2.3.** No caso *sub judicio*, a ora recorrente conclui que «o acto de fixação da matéria colectável, que esteve na base das liquidações impugnadas, padece de vício de forma por falta de fundamentação».

O que implica necessariamente saber se o texto da acta da deliberação da Comissão de Revisão responde, ou não, às exigências de uma fundamentação que, no caso, se requer seja tão-somente formal. Da acta da Comissão de Revisão (fls. 8 e 9) respigamos o essencial do seu texto.

#### ACTA DA COMISSÃO DE REVISÃO

(Artigo 85.º do Código de Processo Tributário)

Ano de 1999 Acta n.º 023

*Aos cinco dias do mês de Maio do ano de mil novecentos e noventa e nove, pelas dez horas, nesta Direcção de Finanças, situada na Avenida Fernão de Magalhães, n.º 424, em Coimbra, reuniu-se a Comissão de Revisão referida no artigo 85.º do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, com as alterações introduzidas pelo Dec. Lei 23/97, de 23/01, constituída por José Horácio Mendes Rodrigues, Chefe de Divisão, delegado da Fazenda Pública Presidente, por Maria Ascensão Gomes Rodrigues, Perita de Fiscalização Tributária de 2.ª classe, delegada da Fazenda Pública vogal, nomeada nos termos do artigo 86.º do mesmo Código, por Joaquim da Silva Bernardo, vogal designado pelo reclamante, apoiado pelo perito Joaquim Simões Rodrigues, a fim de discutirem a reclamação apresentada por **Garola & Bernardo - Construções, Ld.ª**, com sede em Rua dos Combatentes da Grande Guerra, Bloco 1 - r/c Esq. Lousã, tributada pela actividade de “Construção civil”, C.A.E. 45.211, contra o lucro tributável fixado para efeitos de IRC, nos montantes de (10.398.064\$00), 71.888.741\$00, e 39.299.312\$00, relativamente aos exercícios de 1994, 1995 e 1996.*

*No uso do poder atribuído pelo n.º 1 do artigo 87.º do Código de Processo Tributário, o Presidente da Comissão procurou estabelecer o acordo entre os vogais, os quais acordaram nos montantes de 5.463.890\$00, 31.158.942\$00 e 17.338.380\$00, que apurados por métodos indiciários (indirectos) serão acrescidos aos valores declarados para apuramento dos rendimentos líquidos dos anos de 1994, 1995 e 1996, respectivamente, com os seguintes fundamentos:*

*Tendo surgido algumas dúvidas quanto ao processo seguido na informação que serviu de base à fixação no que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias, decidiu-se utilizar os valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1, do artº 7º do Decreto-Lei n.º 13/86, de 23 de Janeiro, corrigidos, para menos, nos casos de arrumos, terraços, sótãos e garagens, neste último caso por serem transaccionadas em conjunto com os apartamentos.*

Como se vê do texto da acta deliberação da Comissão de Revisão, os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, acordaram, quanto às liquidações impugnadas dos anos de 1994, 1995 e 1996, nos valores, apurados por métodos indiciários, de 5.463.890\$00, de 31.158.942\$00 e de 17.338.380\$00, respectivamente.

E, como se diz na acta, puseram-se, no entanto, «algumas dúvidas» aos vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente.

Eram essas «dúvidas» atinentes ao «processo seguido na informação que serviu de base à fixação no que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias».

Quer dizer: para alcançarem o acordo sobre a fixação daqueles valores por métodos indiciários, os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, tiveram de proceder à remoção de «algumas dúvidas» em relação «ao processo seguido (...) no que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias».

[Na verdade, no relatório da Fiscalização Tributária, fundamentador das liquidações impugnadas, de fls. 18 a 30 dos autos, a respeito dos “Motivos” e os “Critérios Utilizados e Quantificação dos Valores” tributáveis, é referido, além do mais, que «(...) para aquisição da respectiva fracção, no entanto, constatámos que o valor do empréstimo adicionado às entregas já efectuadas anteriormente ao construtor, totalizam um valor superior ao contabilizado e declarado na escritura notarial»].

Perante tais «dúvidas» [restritas «ao processo seguido (...) no que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias»], e conforme fundamentação expressa da deliberação em foco, foi decidido «utilizar os valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1, do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 13/86, de 23 de Janeiro».

Assim, em face das aludidas «dúvidas», os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, a respeito do «que concerne à obtenção de empréstimos concedidos por entidades bancárias», tiveram como referência/factor de apuramento dos valores tributáveis por métodos indiciários o valor unitário por metro quadrado do preço de construção referente a cada um dos anos das liquidações em causa, constante das respectivas portarias [«corrigidos, para menos, nos casos de arrumos, terraços, sótãos e garagens, neste último caso por serem transaccionadas em conjunto com os apartamentos»].

E foi na base deste critério que os vogais da Fazenda Pública e da contribuinte, ora recorrente, chegaram a acordo quanto à fixação dos valores tributáveis, apurados por métodos indiciários, em relação a cada um dos anos a que dizem respeito as liquidações impugnadas (1994, 1995 e 1996).

Com se vê, a acta da Comissão de Revisão em foco expressa ter a Comissão ponderado os factores que julgou necessários e de relevo em vista do acordo (que foi a deliberação tomada) sobre os valores tributáveis, apurados por métodos indiciários, relativamente a cada um dos anos das liquidações impugnadas.

Tudo isto se retira do texto expresso na acta da Comissão de Revisão, em termos que julgamos perfeitamente alcançáveis e compreensíveis por um destinatário normal, médio, hipoteticamente colocado na situação real da impugnante, ora recorrente – sendo certo que nunca há-de perder-se de vista que a lei exige uma exposição apenas sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar; que, por isso, não deve ser um “máximo” o conteúdo exigível da declaração fundamentadora; e que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte.

E, se é verdade que, no caso, não há divergência – mas antes acordo entre o vogal da Fazenda Pública e o vogal da contribuinte, ora recorrente –, mesmo assim os fundamentos ou as bases de tal acordo (o qual constitui, afinal, a deliberação a fundamentar) estão suficientemente explícitas na acta da Comissão de Revisão.

Razão por que se nos afigura que, no caso, por um lado, é extremamente simples, nada complexo, o *iter* cognitivo e volitivo da deliberação tomada; e, por outro, é perfeitamente recognoscível e expresso o teor e o sentido da deliberação em causa através da expressão escrita que corporiza a acta da Comissão de Revisão que tal deliberação produziu.

Como assim, devemos concluir, e em resposta à questão decidenda, que «o acto de fixação da matéria colectável, que esteve na base das liquidações impugnadas» não padece de vício de forma por falta de fundamentação – contrariamente ao que diz a ora recorrente.

Pelo que, muito embora com a presente fundamentação, deve ser confirmada a sentença recorrida que decidiu neste pendor.

E, então, havemos de convir que goza de *fundamentação suficiente* a deliberação da Comissão de Revisão, a dar expressão ao *acordo* dos vogais da Fazenda Pública e do contribuinte, referente ao *valor tributável em IRC por métodos indiciários*, com aplicação dos «valores unitários por metro quadrado do preço de construção a que se refere o n.º 1, do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 13/86, de 23 de Janeiro», por haverem surgido «algumas dúvidas» quanto a um dos factores de apuramento dos valores tributáveis.

3. Termos em que se acorda negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 60%.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2007. — Jorge Lino (relator) — António Calhau — Baeta de Queiroz.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Garantia. Caducidade. Prazo. Termo inicial.*

### Sumário:

- I — Caduca no prazo estabelecido no artigo 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quer a garantia cuja prestação foi requerida pelo executado, quer a constituída pela Administração mediante hipoteca legal.*
- II — O prazo de caducidade da garantia não se conta a partir do momento da sua constituição, mas a partir do da interposição da reclamação graciosa ou da impugnação judicial.*

Processo n.º 860/07-30.

Recorrente: Manuel Coelho Barbosa & Filhos, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **MANUEL COELHO BARBOSA & FILHOS, LDA.**, com sede em Campo, Valongo, recorre do despacho de 4 de Junho de 2007 da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel que indeferiu o seu pedido de declaração de caducidade da garantia prestada para suspensão da execução fiscal para cobrança do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) resultante da liquidação impugnada no presente processo.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O despacho recorrido enferma de ilegalidade ao considerar que, “*não se verifica a caducidade da garantia porque, em 31.12.2006, não tinham ainda decorrido três anos sobre a data da sua constituição, conforme estipulava àquela data o artigo 183º-A do CPPT*”.

2.

Ao contrário do que entende o tribunal *a quo*, a contagem do prazo de três anos para efeitos de caducidade da garantia prestada inicia-se com a apresentação em juízo da impugnação judicial e nada tem que ver com a data, em concreto, em que foi prestada garantia no correspondente processo executivo.

3.

A *ratio* do instituto da caducidade da garantia prende-se com a necessidade de acautelar e proteger os contribuintes da demora excessiva das decisões, quer na fase administrativa, quer na fase judicial, o que confirma o entendimento propugnado.

4.

Igual regime se aplica naqueles casos em que é o próprio órgão de execução fiscal quem procede à constituição de uma hipoteca legal sobre os imóveis garantidos da execução fiscal, nos termos e ao abrigo do artigo 195º do CPPT.

5.

A impugnação judicial em apreço foi apresentada em 17.10.2003, razão pela qual a garantia constituída no correspondente processo executivo caducou já no ano transacto, designadamente em 17.10.2006.

6.

A revogação operada pelo artigo 94º da Lei n.º 53-A/2006 (LOE2007) em nada releva para a decisão do caso em apreço pois que, conforme reconhecido pelo douto despacho de que se recorre, o mesmo não se aplica às garantias cujo prazo de caducidade decorreu, na íntegra, até 31 de Dezembro de 2006.

7.

O n.º 1 do artigo 183.º-A do CPPT não faz depender a caducidade da garantia da pronúncia que neste sentido emitam o Tribunal ou a Administração Fiscal – pelo contrário, essa pronúncia destina-se a verificar uma situação que, em bom rigor, já existe, e tem efeitos meramente declarativos.

8.

Só este entendimento se concilia com o artigo 12º da LGT que determina que, mesmo as normas que disciplinam o processo e o procedimento – como é o caso na norma constante do artigo 183.º-A do CPPT e da respectiva revogação operada pelo artigo 94º da LOE 2007 – só conhecem uma aplicação imediata na medida em que não colidam com as garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

9.

À data da entrada em vigor da LOE2007, a garantia prestada no âmbito processo executivo já se encontrava caducada, pelo que em 1.01.2007, o direito à declaração de caducidade da garantia já se efectivara na esfera jurídica da MANUEL COELHO BARBOSA, e não mais poderá ser-lhe retirado, sob pena de violação flagrante das regras constantes do artigo 12º da LGT

10.

A MANUEL COELHO BARBOSA requereu a declaração de caducidade da garantia por requerimento datado de 19.04.2007, pelo que, os 30 dias de que o Tribunal dispunha para se pronunciar, terminaram em 19.05.2007 sem que nenhuma decisão tivesse sido proferida.

11.

À data em que foi proferido o despacho recorrido, o requerimento apresentado pela MANUEL COELHO BARBOSA considerava-se já tacitamente deferido ao abrigo do n.º 5 do artigo 183-A do CPPT, razão pela qual de nada vale e em nada releva o despacho proferido pelo Tribunal *a quo*.

12.

O presente recurso deverá ser de subida imediata visto que a utilidade da declaração da caducidade da garantia, reside, forçosamente, na possibilidade de ser a mesma levantada antes da prolação da decisão final.

13.

Se o presente recurso subir apenas com a decisão final – altura em que, por uma forma ou por outra, a garantia prestada será levantada – a MANUEL COELHO BARBOSA em nada beneficiará com o seu julgamento.

Termos em que deverá julgar-se procedente o presente recurso e, conseqüentemente, revogar-se o despacho interlocutório proferido a fls.... e ss., com todas as conseqüências legais».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. A Mmª. Juiz sustentou o seu despacho.

1.4. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois «As normas constantes do **art. 183º-A CPPT** aplicam-se à **garantia prestada** voluntariamente pelo interessado e não à **garantia constituída** compulsoriamente, por iniciativa do órgão da execução fiscal (no caso *sub judicio* resultante de hipoteca legal.) Neste sentido aponta:

a) a clara distinção normativa entre garantia constituída, resultante de hipoteca legal ou penhor (compulsória) e garantia prestada pelo interessado (voluntária) (art. 52º LGT; arts 169º nºs 1 e 2, 183º-A, 195º e 199º CPPT).

b) o facto de a indemnização ao interessado pelos encargos suportados com a prestação só se justificar no caso de garantia prestada voluntariamente, e não no caso de garantia constituída, em que são inexistentes (art. 183º-A n.º 6 CPPT)».

Conseqüentemente, «Fica prejudicada a apreciação da conseqüência jurídica da intempetividade da prolação da decisão judicial (art. 183º-A n.º 5 CPPT.)».

1.5. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. O despacho recorrido é do seguinte teor:

«A Impugnante/Requerente vem requerer, nos termos do disposto no art. 183º-A do CPPT, a declaração de caducidade da garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal



n.º1848200301022377 instaurado pelo Serviço de Finanças de Paredes, por dívidas de IRC e juros compensatórios, relativas ao exercício de 1999.

Tendo em conta que, nos autos de execução, não foi voluntariamente prestada garantia idónea, de acordo com o estabelecido nos artigos 169º, n.º1 e 199º do CPPT e 52º da LGT, procedeu o órgão de execução fiscal, por despacho de 9.03.2004, à constituição de hipoteca legal sobre diversos imóveis, abrangendo a totalidade dos processos de execução fiscal activos da impugnante.

Dispõe o artigo 183º do CPPT, que a garantia prestada para suspensão do processo de execução fiscal, será levantada oficiosamente ou a requerimento de quem a haja prestado, logo que no processo que a determinou tenha transitado em julgado decisão favorável ao garantido, ou que haja pagamento da dívida.

O artigo 183º-A do CPPT, aditado pela Lei 15-G/2001, de 5 de Junho, na redacção dada pelo artigo 37º da Lei 32-B/2002, LOE 2003, permite-se ao interessado obter a declaração de caducidade da garantia por atraso na decisão dos processos administrativos ou judiciais, ao fim de três anos, contados da data da sua apresentação.

Contudo, o artigo 94º da Lei 53-A/2006, LOE2007, revoga o artigo 183º-A do CPPT.

Pelo que, não se verifica a caducidade da garantia porque, em 31.12.2006, não tinham ainda decorrido os três anos a contar da data da sua constituição, conforme estipulava àquela data o artigo 183º-A do CPPT.

Assim, a garantia constituída no processo de execução fiscal mantém-se válida até à decisão do processo de impugnação.

Pelo que, improcede o pedido de declaração de caducidade».

3.1. Da matéria referida nas conclusões 12. e 13. das alegações da recorrente não temos que nos ocupar, pois respeitam ao momento da subida do recurso, e este, de acordo com o que defende, subiu imediatamente, sem que nos mereça reparo a oportunidade.

3.2. Nas conclusões 10 e 11 a recorrente afirma que o seu pedido de declaração de caducidade da garantia, feito em 19 de Abril de 2007, já estava tacitamente deferido em 4 de Junho seguinte, data da prolação do despacho judicial impugnado, «razão pela qual de nada vale e em nada releva o despacho proferido pelo Tribunal *a quo*».

Não é assim porque, em 19 de Abril de 2007, já não estava em vigor o n.º 5 do artigo 183º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que consagrava esse anómalo e fugaz deferimento, revogado como foi pela Lei n.º 53º-A/2006, de 29 de Dezembro (dizemos anómalo por ser figura desconhecida no nosso processo judicial até à sua introdução pela Lei n.º 15/2001, de 29 de Dezembro, e não se nos afigurar adequada fora do âmbito administrativo, em que tem já tradição).

Deste modo, quando, em 4 de Junho de 2007, foi proferida a decisão judicial em crise, nada estava decidido, sequer, pela inércia do Tribunal, pelo que tal decisão tem integral valia como resposta ao pedido da recorrente e definição da situação que queria ver apreciada. De resto, se assim não fosse, de nada valeria contestar esse despacho, com fundamento em errónea interpretação e aplicação da lei, como faz a recorrente nas conclusões 1. a 8..

3.3. Dispõe o artigo 169º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que «a execução ficará suspensa até à decisão do pleito em caso de (...) impugnação judicial (...) que tenha(m) por objecto as legalidade da dívida exequenda desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195º ou prestada nos termos do artigo 199º, ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido (...)».

No caso, a recorrente deduziu a presente impugnação judicial, mas não prestou garantia, enquanto executada, nos termos do artigo 199º do CPPT; nem houve lugar a penhora; mas foi constituída garantia especial mediante hipoteca legal, de acordo com o artigo 195º do mesmo diploma, por despacho de 9.03.2004.

A execução ficou suspensa, por força dessa garantia e do artigo 169º n.º 1 do CPPT, até à decisão da presente impugnação judicial, que ainda não ocorreu.

Porém, a garantia «caduca (...) se na impugnação judicial (...) não tiver sido proferida decisão em 1ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação» – artigo 183º-A do CPPT.

O regime de caducidade da garantia consagrado nesta norma vale tanto para a que é voluntariamente prestada pelo executado, como para a constituída nos termos do artigo 195º, como, mesmo, para a penhora, conforme, relativamente a esta última, dispunha o artigo 235º (entretanto revogado), todos do CPPT.

Não é decisivo a favor do entendimento contrário o facto de o artigo 183º-A se referir, apenas, à «garantia prestada»: nem por isso deixa de ser aplicável à penhora, por expressa determinação do apontado artigo 235º, o regime de caducidade do artigo 183º-A.

Nem se vislumbra razão para que a demora na decisão provoque a caducidade da garantia quando ela tenha sido prestada pelo executado, ou resulte da penhora, e não já quando a Administração se tenha garantido constituindo hipoteca legal ou penhor.

Como também não deve impressionar que só a prestação de garantia voluntária dê origem a indemnização – como invoca o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer –, pois que, ainda que assim seja, aqui, não se trata senão de retirar os efeitos incidentes sobre a persistência da garantia da demora na decisão do procedimento ou processo, e não efeitos indemnizatórios.

A interpretar-se à letra o artigo 183<sup>o</sup>-A do CPPT, considerando abrangida pelo seu regime, apenas, a «garantia prestada», que não a «garantia constituída», estaria o legislador a tratar de modo distinto situações que merecem igual tratamento, como aponta JORGE LOPES DE SOUSA a págs. 248-249 do II volume da 5<sup>a</sup> edição do CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO E COMENTADO.

A norma deve, pois, interpretar-se no sentido de abarcar, também, a garantia constituída pela Administração Tributária, como aquela que temos no presente caso.

3.4. Ora, a impugnação judicial teve início (foi apresentada) em 17 de Outubro de 2003, como se vê na primeira folha da petição inicial, pelo que os três anos estabelecidos no n.º 1 do artigo 183<sup>o</sup>-A, na redacção da Lei n.º 30-B/2002, de 30 de Dezembro, se completaram em 17 de Outubro de 2006.

Ao tempo, ainda vigorava o apontado artigo 183<sup>o</sup>-A, que viria a ser revogado pela Lei n.º 53<sup>o</sup>-A/2006, de 29 de Dezembro.

E, assim, por força do n.º 1 do artigo, a garantia caducara pelo decurso de mais do que três anos da data da apresentação da impugnação judicial.

O entendimento do despacho recorrido, para o qual o prazo de três anos se conta a partir da data da constituição da garantia, não tem apoio legal bastante.

É mais claro o n.º 1 do artigo 183<sup>o</sup>-A do CPPT relativamente à reclamação graciosa: o prazo de um ano conta-se «a partir da data da sua interposição» – e o «sua» refere-se, patentemente, à reclamação graciosa, que não à garantia, que, aliás, se não «interpõe», antes se oferece, presta ou constitui.

A menor compreensibilidade do texto legal relativamente à impugnação judicial resulta de, aqui, o legislador, em lugar da expressão «interposição», ter usado «apresentação».

Mas também a este propósito se pode dizer que a garantia se não «apresenta», antes se oferece, presta ou constitui.

Assim, do mesmo modo que quando a lei, referindo-se ao caso da reclamação graciosa, fala da interposição, referindo-se à reclamação graciosa e não à garantia, assim, também, quando alude à impugnação judicial, e refere a apresentação, está a reportar-se à impugnação e não à garantia.

Nem outra coisa faria sentido, dado que a reclamação graciosa e a impugnação judicial não são senão dois modos de impugnar a liquidação – no primeiro caso, pela via administrativa, no segundo, pela judicial.

Este tem sido o entendimento do Tribunal (vd. o acórdão de 17 de Maio de 2006, no processo n.º 97/06), como é o do Autor citado, conforme se lê a págs. 250-251 da obra referida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho impugnado e julgar verificada a caducidade da garantia constituída mediante hipoteca legal para suspensão da execução n.º 1848200301022377 instaurada pelo serviço de finanças de Paredes para cobrança da dívida resultante da liquidação impugnada na presente impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2007. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *António Calhau* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 11 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Oposição. Fundo Social Europeu. Fundamentos. art. 204<sup>o</sup> do CPPT. Rejeição liminar. Convocação.*

### Sumário:

- I — Não tendo sido alegado, em processo de oposição, qualquer dos fundamentos previstos no art. 204<sup>o</sup> do CPPT, é de rejeitar liminarmente a oposição.*
- II — Não sendo alegados fundamentos da oposição, não é possível efectuar a convocação, se o Tribunal não dispõe sequer de elementos bastantes para concluir da tempestividade da acção administrativa especial.*

*III — Isso não impede o recorrente, que assaca nulidades ao acto administrativo em causa, de propor a respectiva acção administrativa especial, competindo ao tribunal competente apreciar a tempestividade ou intempestividade dessa acção*

Processo n.º 891/07-30.

Recorrente: Centro Cultural Frei Agostinho da Cruz Bernardes.

Recorrido: Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CENTRO CULTURAL FREI AGOSTINHO DA CRUZ E DIOGO BERNARDES**, com os demais sinais dos autos, opôs-se, junto do TAF de Braga, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mm. Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente a oposição, por não ter sido alegado qualquer fundamento de oposição à execução, com previsão no n. 1 do art. 204º do CPPT.

Inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O Oponente invoca a nulidade de todo o processo a partir da sua notificação para exercer o direito de audição por violação, pelo Exequente, do art. 101º, n. 1 do CPA.

2. Esta nulidade, uma vez conhecida e declarada, conduz à nulidade de todos os actos subsequentes, designadamente à nulidade da liquidação da dívida.

3. A nulidade da liquidação equivale à anulação exequenda, podendo o tribunal dela conhecer mesmo se não declarada pela administração tributária.

4. E a anulação da dívida exequenda constitui o fundamento da Oposição previsto no art. 204º, n. 1, alínea f) do CPPT.

5. A notificação para o Executado repor as verbas que compõem a quantia exequenda não contém qualquer indicação sobre os meios de defesa do notificando, nem sobre o prazo para reagir contra a decisão notificada.

6. Esta omissão viola o disposto no n. 2 do art. 36º do C.P.P. T. e constitui uma nulidade que invalida todo o processado ulterior.

7. Tal omissão constitui, também uma nulidade por violação do disposto no n. 3 do art. 268º da Constituição da República Portuguesa.

8. Tais nulidades são do conhecimento oficioso do Tribunal e os factos que a consubstanciam estão documentalmente provados nos autos (cópia da própria notificação).

9. A violação das referidas disposições constitui, assim, um dos possíveis fundamentos enquadráveis no art. 204º, n. 1, alínea j) do CPPT.

10. A legislação que regula a matéria em causa (formação profissional no âmbito do P.O.E.F.D.S.) não assegura um processo gracioso próprio de impugnação deste tipo de dívidas, mas, unicamente, o direito de audição previsto no art. 100º e ss. do CPA.

11. Na falta de processo gracioso próprio a impugnação dessas dívidas far-se-á na execução fiscal ao abrigo da alínea h) do n. 1 do art. 204º do CPPT.

12. Por último, a apresentação dos recibos comprovativos dos Pagamentos em causa, acompanhada, ainda por cima, da conexão de cada um deles com o respectivo fluxo bancário, constitui prova documental bastante de que as despesas em causa foram efectiva e tempestivamente pagas.

13. Tal pagamento toma a dívida exequenda absolutamente inexigível.

14. Esta inexigibilidade não comporta qualquer apreciação sobre a legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem interfere com qualquer matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu o título executivo, o I.G.F.S.E..

15. Tal inexigibilidade configura, por isso, um fundamento enquadrável no art. 204º, n. 1, alínea j) do CPPT.

16. As nulidades referenciadas nos nºs 1 e 2 supra tomavam tempestiva, por força do disposto no art. 58º, n. 1 do CPA, a convolação da Oposição em Acção Administrativa Especial.

17. O título executivo deverá ser declarado nulo por falta do requisito essencial que é a indicação do domicílio do devedor.

18. Nulidade esta que é de conhecimento oficioso e que pode ser invocada, como aqui e agora o está sendo, até ao trânsito em julgado da decisão final.

19. A decisão recorrida, de indeferimento liminar da Oposição deduzida pelo Recorrente viola, assim, entre outras, as disposições das alíneas f), h) e j) do art. 204º do CPPT, o n. 3 do art. 268º da Constituição da República, o art. 58º, n. 1 do CPA e os art.ºs 163º, n. 1, alínea b) e 165º, n. 4 ambos do CPPT.

Contra-alegou a autoridade recorrida (Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu), que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. A factualidade alegada pelo recorrente está totalmente fora do alcance do regime previsto no art. 204º do CPPT, já que não é subsumível a nenhum dos fundamentos que, de forma taxativa, ali se encontram enunciados e que sempre implicaria a discussão da legalidade concreta da dívida exequenda, o que, nos termos do disposto nas alíneas h) e i) do n. 1 do mesmo preceito legal, está vedado no processo de oposição à execução fiscal.

2. A oposição poderá ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação conforme estabelece a alínea h) do artigo 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. O recorrente, poderia ter intentado, com fundamento na eventual ilegalidade dos actos do Gestor do POEFDS e do IGFSE, as competentes acções administrativas especiais, nos termos conjugados do n. 1 e do n. 2 alínea a) do art. 46º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e n. 1 do art. 51º do mesmo Código e, preliminarmente, ou como incidente, as correspondentes providências cautelares de suspensão da eficácia dos mesmos, ao abrigo do disposto na alínea a) do n. 2 do art. 112º deste diploma legal, o que não fez.

4. Não é possível convolar a Oposição em Acção Administrativa Especial por esta se mostrar intempestiva, face ao prazo de caducidade previsto no art. 58º n. 2 alínea b) do CPTA.

5. Os “alegados” vícios de violação do disposto no art. 100º do CPA e a falta de fundamento das reduções efectuadas geram tão só a sua anulabilidade, não sendo a mesma invocável a todo o tempo (artigos 133º 135º, 136º n. 2 todos CPA e art. 58º n. 2 alínea b) do CPTA).

6. Nos termos do disposto no art. 165º n. 1 alínea b) do CPPT a falta de requisitos essenciais do título executivo só constitui nulidade insanável quando não puder ser suprida por prova documental.

7. Na documentação anexa ao título executivo, que do mesmo faz integrante, consta o domicílio do recorrente, pelo que a eventual nulidade se encontra suprida.

8. A nulidade do título executivo não constitui fundamento legal de Oposição, devendo antes ser objecto de Reclamação nos termos do disposto no art. 276º do CPPT.

9. É posição já dominante na jurisprudência que a nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo não consubstancia fundamento de oposição previsto na alínea i) do n. 1 do artigo 204.º do CPPT, só podendo ser invocada (ou conhecida oficiosamente) no processo executivo e nunca em processo de oposição.

10. Não tendo o recorrente suscitado a questão da nulidade do título executivo no tribunal *a quo* não o pode fazer perante o tribunal de recurso.

11. O Despacho impugnado tem pleno suporte de facto e de direito, não violando, consequentemente, qualquer norma ou disposição legal.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. O Mm. Juiz deu como assentes os seguintes factos.

1. A Oponente, no âmbito do exercício da sua actividade procedeu à execução de um projecto de formação profissional no âmbito do POEFDS - Programa Operacional Emprego, Formação e Desenvolvimento Social, no período compreendido entre 03/09/2001 e 16/10/2002, financiado em parte pelo Estado português e noutra parte pelo Fundo Social Europeu;

2. Em 29/03/2005, a Oponente foi notificada para até ao dia 6 de Abril seguinte, exercer do direito de audição sobre o Relatório de Controlo n. 154.1, o qual considerava como não elegíveis algumas despesas;

3. Mediante carta expedida a 05/04/2005, o Oponente exerceu o seu direito de audição;

4. Em 08/03/2006, o Oponente foi notificado, mediante carta registada com aviso de recepção, pelo Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I. P., para restituir, no prazo de trinta dias, verbas atribuídas no âmbito do POEFDS acima referido, no montante total de € 156.191,52, sendo € 97.619,70 componentes do FSE e € 58.571,82, do Estado português;

5. Em 27/11/2006 (segunda-feira) foi deduzida a presente Oposição.

3. São várias as questões que o recorrente suscita à apreciação deste Supremo Tribunal.

Vejamos cada uma de per si.

3.1. Defende desde logo o recorrente que houve violação do art. 100º, 1, do CPA – conclusões I a IV. E isto porque, segundo alega, foram-lhe apenas concedidos cinco dias (apenas 2 úteis) para exercer o seu direito de audição.

Porém, estamos perante um vício do próprio acto (vício procedimental) que não pode ser apreciado em processo de oposição, mas antes através de uma acção administrativa especial.

Improcedem assim estas conclusões das alegações de recurso.

3.2. Defende depois o recorrente que não lhe foi dado conhecimento dos meios de defesa, nem do prazo para reagir contra a decisão notificanda, assim se violando, quer o disposto no art. 36º, n. 2, do CPPT, quer o disposto no art. 268º, 3, da CRP – conclusões V a IX.

Pois bem.

A resposta a esta questão é idêntica à resposta dada à questão anterior. Estamos na verdade perante um vício procedimental que não pode ser apreciado em processo de oposição à execução, mas antes através de uma acção administrativa especial.

Não procedem pois as pertinentes conclusões das alegações de recurso.

3.3. Defende seguidamente o recorrente que a legislação que regula a matéria em causa (formação profissional no âmbito do P.O.E.F.D.S.) não assegura um processo gracioso próprio de impugnação deste tipo de dívidas, mas, unicamente, o direito de audição previsto no art. 100º e ss. do CPA, pelo que, na falta de processo gracioso próprio, a impugnação dessas dívidas far-se-á na execução fiscal ao abrigo da alínea h) do n. 1 do art. 204º do CPPT conclusões X e XI.

Não tem razão.

Na verdade, notificado da obrigatoriedade de restituir determinadas quantias, o recorrente podia – e devia – atacar tal despacho, através de uma acção administrativa especial.

Não se vê que a execução fiscal – muito posterior, no caso – suporte uma abertura legal desse tipo.

O ataque à execução tem regras e fundamentos próprios, que são os constantes do art. 204º do CPPT, não se vendo que, no caso, e para além dos aí previstos, o recorrente, usando a acção administrativa especial, não pudesse aí atacar o acto administrativo impugnado.

Nem se vê que a inexistência de um procedimento gracioso próprio, idêntico ao de determinados procedimentos do processo gracioso tributário, postule a necessidade dum procedimento desse tipo no processo executivo.

Sendo que, como dissemos, após o direito de audição, o interessado, a não obter deferimento na sua pretensão, logo pode atacar a decisão através da acção administrativa especial.

Improcedem assim as respectivas conclusões das alegações de recurso.

3.4. Defende igualmente o recorrente que os recibos comprovativos de pagamentos constituem prova documental bastante de que as despesas foram efectiva e tempestivamente pagas, o que gera a inexigibilidade da dívida exequenda, o que constitui fundamento enquadrável no art. 204º, 1, I) do CPPT – conclusões XII a XV.

Mas esta questão não é fundamento de oposição. Trata-se apenas da elegibilidade das despesas que têm unicamente a ver com o acto administrativo, e que não são fundamento de oposição à execução.

Improcedem pois as respectivas conclusões das alegações de recurso.

3.5. Defende igualmente o recorrente que as nulidades referidas em 3.1. e 3.2 comportam a possibilidade de convalidação da oposição em acção administrativa especial (por a nulidade, segundo se desprende, contender com o prazo, tornando a acção tempestiva) – conclusão XVI.

Também aqui a questão não pode ser apreciada, por não ser possível apreciar em processo de oposição da existência da nulidade ou anulabilidade do acto administrativo.

Improcedem assim as respectivas conclusões das alegações de recurso.

3.6. Da nulidade do título executivo por falta de um requisito essencial (indicação do domicílio do devedor) – conclusões XVII e XVIII.

Na verdade, um dos requisitos essenciais dos títulos executivos é a indicação do domicílio do devedor (art. 163º, 1, d) do CPPT).

E o n. 2 do art. 165º do mesmo Código fulmina com nulidade insanável a “falta de requisitos essenciais do título executivo, quando não puder ser suprida por prova documental”.

Mas a nulidade do título executivo deve ser suscitada no próprio processo de execução, não constituindo fundamento de oposição à execução.

Não procedem pois as conclusões das alegações de recurso neste segmento.

Em conclusão:

Não vêm alegados fundamentos da oposição. E não é possível efectuar a convalidação, por isso que este Supremo Tribunal não dispõe de elementos bastantes para concluir da sua tempestividade.

Isso não impede o recorrente, que assaca nulidades ao acto administrativo em causa, de propor a respectiva acção administrativa especial, competindo ao tribunal competente apreciar a tempestividade ou intempestividade dessa acção.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 11 de Dezembro de 2007. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

**Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.****Assunto:**

*Recurso jurisdicional. Tribunal Central Administrativo. Segundo grau de jurisdição.*

**Sumário:**

- I — Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 229/96 de 29/11, extinguiu-se o 3º grau de jurisdição no contencioso tributário, relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor - o que aconteceu no dia 15/9/97 ex vi da Portaria n.º 398/97 de 18/6, altura em que o Tribunal Central Administrativo iniciou o seu funcionamento e foi declarado instalado.*
- II — Assim, tendo sido interposto recurso jurisdicional para o STA de aresto prolatado pelo TCA, porque proferido já sobre sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância, ou seja em segundo grau de jurisdição, não é susceptível de sindicância através do interposto e admitido recurso jurisdicional.*
- III — Assim, o TCA julgou em último grau de jurisdição e, conseqüentemente, por ali se queda a apreciação jurisdicional dos autos.*

Processo n.º 486/07-30.

Recorrente: EDGARCAR – Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º. Sr. Cons.º. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – EdgarcAR - Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda, melhor identificada nos autos, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que indeferiu a reclamação para a conferência do despacho do Relator que, por sua vez, havia rejeitado, por caducidade do direito, a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1998, no valor global de 15.304.717\$00, dele veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) Sendo certo que o presente processo foi julgado em primeiro grau de jurisdição por tribunal de 1ª instância menos verdade não será que a tal não obsta a interposição do presente recurso para o STA isto uma vez que resulta quer da letra da lei quer do seu espírito que o Decreto-Lei n.º 229/96 apenas visou obstar a que a mesma questão de direito fosse alvo de uma tríplice apreciação a não ser nos casos de oposição de acórdãos.

b) Ora no presente caso não se está perante uma questão de direito que putativamente fosse submetida à apreciação da 1ª instância, do TCA e do STA, antes se está perante uma situação suscitada apenas e tão só no TCA.

c) Por outra via a situação agora em apreço também é susceptível de apreciação pelo STA quer se entenda que se está perante matéria de direito quer de facto isto atenta a doutrina que emana do acórdão do STA supra citado.

d) Entendeu-se na decisão recorrida que havia caducado o direito da recorrente impugnar uma vez que a impugnação por si apresentada o havia sido intempestivamente e para sustentar tal entendimento diz-se na decisão recorrida que a recorrente havia apresentado a sua impugnação em 09/05/2002 sendo que o prazo que dispunha para tal havia terminado em 08/05/2002.

e) A recorrente não foi chamada a pronunciar-se em relação a esta concreta situação antes da tomada de decisão pelo que constitui a mesma uma verdadeira decisão-surpresa.

f) A impugnação judicial foi remetida ao Serviço de Finanças do Barreiro, por via postal registada, em 08/05/2002.

g) Assim tendo sido, e nos termos do artigo 103º, n.º 6 do CPPT, vale como data da prática do acto precisamente o dia 08/05/2002.

h) Ora ao não ter sido levado em conta este aspecto ocorreu manifesto erro de julgamento isto uma vez que o tribunal recorrido apenas se limita a dizer que a petição de impugnação deu entrada no Serviço de Finanças do Barreiro em 09/05/2002 mas sem que se demonstre nos autos qual a forma como essa impugnação ali deu entrada.

i) E esse elemento era absolutamente essencial para se aferir da tempestividade (ou não) da impugnação, logo para se decidir de forma conscienciosa e na posse de todos os elementos.

j) Sendo bom não olvidar que vigora no contencioso tributário o princípio do inquisitório.

k) Princípio este que o tribunal recorrido se omitiu de cumprir.

l) Nos termos do artigo 110º, n.º 1 do CPPT a DGCI deve remeter ao representante da Fazenda Pública o processo administrativo devidamente organizado, ressaltando do n.º 2, alínea d) que deverão ser remetidos todos os documentos que se afigurem relevantes para o julgamento e entre esses documentos encontra-se necessariamente o modo como a recorrente fez chegar ao Serviço de Finanças a sua impugnação.

m) Isto é, se por entrega em mão ou registo postal pois que tal deve constar necessariamente do livro de entradas.

n) Ora se devem ser remetidos tal não representa uma mera faculdade de índole platónica que a DGCI pode, ou não, cumprir segundo os seus critérios de oportunidade; Nem sendo aceitável admitir que a DGCI possa reputar o documento, de como consta a forma de entrada da impugnação nos seus serviços, de inconveniente.

o) Pois que a questão da caducidade do direito de impugnar bule com o direito de acesso dos cidadãos, *in casu* a recorrente, aos tribunais, direito este com guarida no artigo 20º da CRP, pelo que qualquer limitação neste acesso, mais a mais de forma injustificada como a presente, sempre seria violador de direitos fundamentais da recorrente.

p) Entende a recorrente que a junção do documento supra referido nesta fase é lícita nos termos do artigo 524º, n.º 2 do CPC aplicável *ex vi* artigo 2º, e) do CPPT, isto uma vez que a sua apresentação se tornou necessária devido a ocorrência posterior.

q) Por outro lado a decisão tomada foi-o sem que a recorrente tivesse sido chamada a pronunciar-se previamente em relação à questão da intempestividade tal como colocada pelo tribunal recorrido pelo que foi tomada uma verdadeira decisão-surpresa que o nosso ordenamento não permite.

r) A tal obsta o artigo 20º da Constituição da República Portuguesa.

s) Que elevou o direito de acesso aos tribunais e ao processo justo e equitativo à categoria dos direitos fundamentais.

t) Pelo que por tudo quanto vem de se alegar violou a decisão recorrida o artigo 99º da LGT, 110º do CPPT, 20º da CRP, bem como fez errónea interpretação da matéria de facto, errónea interpretação esta que, como sobredito, é susceptível de censura pelo STA ainda que encontrando-se este limitado por poderes de revista.

A Fazenda Pública contra-alegou nos termos que constam de fls. 216 e segs., concluindo do seguinte modo:

a) Tendo o TCAS decidido um recurso de decisão tomada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal, numa impugnação apresentada em 9 de Maio de 2002, não deve o presente recurso ser admitido por não existir 3º grau de jurisdição (artigo 26º alíneas a) e b) do actual ETAF);

b) A recorrente veio muito tardiamente - após longa omissão do facto, mesmo após fixação da matéria de facto pelo tribunal de 1ª instância - alegar a existência de reclamação graciosa prévia à impugnação, sem que tivesse tratado de juntar prova do envio desta última por registo postal

c) O douto Acórdão recorrido - na ausência de prova em contrário - e após o envio do processo administrativo, decidiu de imediato com base nos elementos constantes dos autos, sem violação do princípio do contraditório;

d) A Administração Fiscal não tem na sua posse meio de comprovar a veracidade do documento agora junto pela recorrente (cuja data nos parece até ilegível) no sentido de que a impugnação que iniciou os presentes autos foi enviada por via postal registada no dia 8 de Maio;

e) O presente recurso deve ser rejeitado, desde logo por não ter cabimento 3º grau de jurisdição, mas, a ser admitido, deve ser considerado improcedente por falta de prova quanto à entrega da petição através de registo, não se mostrando em nada prejudicados os direitos de defesa com violação das normas jurídicas invocadas, confirmando-se a justeza da douta decisão recorrida quanto à intempestividade da impugnação.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de não ser admitido o presente recurso “com fundamento em erro de julgamento, mas apenas com fundamento em oposição de acórdãos, não invocada pela recorrente de forma expressa ou tácita (art. 103º n.º 1 alínea a) LPTA aprovada pelo DL n.º 267/85, 16 de Julho redacção do DL n.º 229/96, 29 de Novembro; art. 120º ETAF aprovado pelo DL n.º 129/84, 27 Abril redacção do DL n.º 229/96, 29 Novembro)”, sendo que a “decisão que admitiu o recurso não vincula o tribunal superior (art. 687º n.º 4 CPC/art. 2º alínea e) CPPT)”.

Por outro lado, “considera-se proferido em 2º grau de jurisdição o acórdão do TCA prolatado em sede de recurso jurisdicional de decisão de um TAF, ainda que nele se conheça, pela primeira vez, de determinada questão, designadamente a caducidade do direito de acção”, conforme jurisprudência deste STA e do Tribunal Constitucional, que cita.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente, para concluir do seguinte modo:

a) A decisão tomada foi-o sem que fosse dada à recorrente a possibilidade de se pronunciar sobre o que se projectava;

b) A recorrente não podia adivinhar que se projectava aquela decisão;

c) Em altura alguma do processo se suscitou a questão nos termos em que o foi pelo TCA;

d) A decisão tomada pelo TCA foi a primeira apreciação feita no processo, fosse por que órgão jurisdicional fosse, em relação à caducidade do direito de impugnar;

e) Apreciação essa que ainda por cima se revelava desacetada;

f) Como dizem os tratadistas supra citados o direito a um processo justo e equitativo demanda que o mesmo respeite um ideal de justiça que se visa alcançar;

g) Ideal esse que, para além da admissibilidade do recurso que a recorrente supra sustenta em termos legais, não se alcança se o presente recurso não for admitido.

35. Deste modo deve a questão levantada pelo Ministério Público no seu parecer ser desatendida,

36. Devendo o recurso interposto prosseguir os seus regulares trâmites.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Começemos por apreciar a questão suscitada pelo Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto, porque prejudicial (art<sup>o</sup> 124<sup>o</sup>, n.º 1 do CPPT).

Podemos, desde já, adiantar que tem razão o Exm<sup>o</sup> Magistrado do Ministério Público.

Com efeito e conforme resulta do carimbo apostado na petição inicial, a fls. 2, os presentes autos de impugnação judicial foram efectivamente instaurados em 9/5/02.

Logo, em plena vigência do já estabelecido no Decreto-Lei n.º 229/96 de 29/11, que, além do mais, determinou a extinção do 3<sup>o</sup> grau de jurisdição no contencioso tributário, relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor - o que aconteceu no dia 15/9/97 ex vi da Portaria n.º 398/97 de 18/6/97, altura em que o Tribunal Central Administrativo iniciou o seu funcionamento e foi declarado instalado.

Deste modo e de harmonia com a redacção que foi dada pelo referido Decreto-Lei aos art<sup>os</sup> 32<sup>o</sup>, n.º 1, alínea a), 41<sup>o</sup>, n.º 1, alínea a), 42, n.º 1, alínea a) e 120<sup>o</sup> do ETAF, na anterior redacção e 103<sup>o</sup>, n.º 1, alínea a) da LPTA, importa concluir que o aresto impugnado com o presente recurso, porque proferido já sobre sentença do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> instância, ou seja, em segundo grau de jurisdição, não era susceptível de sindicância através do interposto e admitido recurso jurisdicional.

“Como é sabido, são as leis orgânicas e estatutárias específicas que estabelecem a medida de jurisdição por cada categoria e espécie de tribunais, determinando a categoria dos pleitos que a cada um deles é destinada.

Neste sentido, a respectiva competência, em geral, resulta da medida de jurisdição atribuída aos diversos tribunais, repartindo o poder judicial que, em bloco, pertence ao seu conjunto.

Cfr. **Manuel de Andrade**, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1979, pp.88-89.

Pelo que, onde não há jurisdição, não pode haver competência.

E a possibilidade de recurso só pode ser equacionada até ao tribunal que constitua o último grau de jurisdição...

Sendo absolutamente despiciendo, para determinação do grau de jurisdição, que, aí, o tribunal julgue pela primeira vez uma questão, no caso a caducidade do direito de acção: o que releva, no ponto, é saber se o tribunal conheceu do pedido directamente - 1.º grau de jurisdição - ou na sequência de decisão anterior.

Como é jurisprudência deste STA, “em termos de definição do grau de jurisdição, e para efeito de impugnação de decisão que venha a ser tomada, é indiferente, ao contrário do que sustenta a recorrente, que nessa fase de segundo grau de jurisdição o tribunal se pronuncie, ainda que pela primeira vez, sobre determinada questão. Continua a ser decisão proferida em segundo grau de jurisdição porque, efectivamente, o grau de jurisdição não flutua ao sabor do conhecimento primário ou secundário de certa ou certa questão”.

Ou seja, “no quadro de definição de recursos, o grau de jurisdição resulta (...) da posição em que o tribunal é chamado a decidir: directamente, por dever conhecer do pedido inicialmente formulado - por exemplo, em acção, recurso [contencioso] ou (...) meio processual acessório -, ou em segunda ou terceira via, por virtude de recurso [jurisdicional] ou meio análogo”.

Cfr. o acórdão da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo, de 13 de Janeiro de 2004 - processo n.º 01960/03 e jurisprudência aí citada, aliás confirmado pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 381/2004, processo n.º 398/2004, de 1 de Junho de 2004.

Por outro lado, o objecto do recurso jurisdicional é a própria decisão - sentença ou acórdão - que não, directamente, as questões nela equacionadas. Na própria expressão legal, “cabe recurso do acórdão”. Aquelas apenas fixam o objecto do recurso no sentido da determinação do seu âmbito, isto é, quanto às questões que o tribunal *ad quem* deve conhecer.

Assim, o Tribunal Central Administrativo julgou em último grau de jurisdição e, conseqüentemente, por ali se queda a apreciação jurisdicional dos autos” (Acórdão desta secção do STA de 26/4/07, in rec. n.º 195/07).

3 – Nestes termos e na sequência da procedência da questão prévia suscitada pelo Exm<sup>o</sup> Magistrado do Ministério Público, acorda-se em não tomar conhecimento do recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 400,00 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.



## Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*IRC. Matéria colectável. Lucro tributável. Prejuízos fiscais. Benefícios fiscais. Questão académica.*

### Sumário:

*Não havendo sido questionados os precisos montantes, nem de “prejuízos fiscais” nem de “benefícios fiscais”, verdadeiramente considerados na liquidação em causa, não tem qualquer sentido prático a resolução da questão de saber se «A douta sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação inadequada do disposto nos artigos 15º n.º 1 a) e artº 46º do CIRC» – já que este assunto se apresenta, em tal circunstância, como uma questão puramente teórica ou académica alheia à função própria dos tribunais.*

Processo n.º 589/07-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Yazaki Saltano de Portugal Componentes Eléctricas para Automóveis, Lda.

Relator: Exmo. Sr. Cons.º Dr. Jorge Lino.

1.1 A Fazenda Pública vem interpor recurso da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que decidiu julgar procedente a impugnação judicial deduzida por “Yazaki Saltano de Portugal Componentes Eléctricas para Automóveis, Lda” contra a liquidação adicional de IRC e juros compensatórios relativos ao exercício de 1998.

1.2 Em alegação, a recorrente Fazenda Pública formula as seguintes conclusões.

1) O Meritíssimo Juiz “A quo”, com todo o respeito que merece a sua decisão não interpretou correctamente o artº 15º n.º 1 a) do CIRC.

2) A previsão do artº 15º n.º 1 a) do CIRC disciplina a determinação da matéria colectável, para os casos dos contribuintes residentes e que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

3) E a previsão que contém é que a matéria colectável é determinada por dedução ao lucro tributável, apurado nos termos do artº 17º e seguintes, dos montantes relativos aos prejuízos fiscais, nos termos do artº 47º e s.s. bem como dos benefícios fiscais que a ele se mostrem de deduzir.

4) Na verdade o artigo 15º do CIRC que tem como título “Definição da matéria colectável” nas suas várias alíneas do n.º 1, a) b) c) e d) distingue a forma de apuramento da matéria colectável estabelecendo regras específicas consoante o local da sede ou direcção efectiva (entidades residentes e não residentes) e consoante o exercício, ou não, a título principal, de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

5) Mas o que também é certo é que a redacção das suas várias alíneas se reconduz esquematicamente a fórmulas de cálculo, distinguindo-se entre si por variarem os factores.

6) No fundo o legislador com a previsão do artº 15º n.º 1 procurou encontrar 4 fórmulas diferentes que pudessem levar ao apuramento do valor da matéria colectável.

7) E a vantagem de prescrever-se uma fórmula para o apuramento de valores, é “libertar” a sua aplicação de juízos de valores pessoais nessa determinação, e garantir maior segurança ao resultado que se procura encontrar.

8) O entendimento defendido pela impugnante e acolhido na douta decisão sob recurso, consagra a possibilidade de se fugir da fórmula que está prevista na lei, ao defender-se que era uma faculdade da impugnante deduzir benefícios fiscais e caso após tal dedução não se apurasse o lucro tributável, os prejuízos fiscais existentes passariam para os anos seguintes, ou seja admite a possibilidade de o contribuinte não aplicar um dos indicadores da fórmula.

9) Ora não pode pois de forma alguma interpretar-se a disciplina do artº 15º n.º 1 a) do CIRC como a possibilidade de o intérprete escolher os indicadores que vai aplicar para obter o resultado.

10) E quanto ao argumento da sentença sob recurso, de que nem o artº 15º nem o artº 46º do CIRC, contém qualquer previsão no sentido da prioridade da dedução dos prejuízos fiscais em relação aos benefícios.

11) Sempre se pode argumentar em sentido inverso, se o legislador quisesse que o contribuinte opta-se por não deduzir os prejuízos fiscais anteriormente apurados diria isso mesmo, de modo expresso e não o fez.

12) A interpretação que a Administração fiscal faz do artº 15º n.º 1 a) do CIRC, é que está correcta, pois desde logo é a que resulta da sua letra.

13) A redacção da lei, pelo legislador revele uma clara opção por uma fórmula linear de cálculo da matéria colectável, em detrimento de qualquer margem de liberdade no apuramento desse valor.

14) A manter-se a interpretação que é dada pela douta sentença ao artº 15º n.º 1 a) do CIRC, conduz a que a impugnante beneficie de regras de determinação da matéria colectável diferentes das que se aplicam às outras empresas.

15) O que não pode ser aceite, nem tão pouco justificado pelo estatuto privilegiado que a impugnante possuiu.

16) É certo que se reconhece que a empresa beneficiou de um regime privilegiado, nomeadamente por concessão de benefícios fiscais, para criar uma empresa para proceder à contratação de trabalhadores, e promover a exportação dos seus produtos.

17) Mas também é certo que, na liquidação impugnada a Administração Fiscal está a reconhecer à impugnante o tratamento fiscal de favor que ela possui, tanto mais que ao lucro tributável lhe deduz o valor dos benefícios fiscais que ela possui.

18) A Administração Fiscal com a liquidação impugnada não retirou quaisquer benefícios fiscais à impugnante, ao contrário do que como parece sustentar-se na douta decisão sob recurso.

19) O que não se compreende, é que o contribuinte já beneficiado por um regime de tratamento fiscal privilegiado, ainda beneficie da possibilidade de escolher não reportar as perdas e consequentemente acumulá-las para exercícios posteriores.

20) A douta sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação inadequada do disposto nos artigos 15º n.º 1 a) e artº 46º do CIRC.

Termos em que deve ser dado provimento ao recurso e anular-se a decisão de que se recorre.

1.3 A recorrida contra-alegou, apresentando as seguintes conclusões.

1- O artigo 15º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIRC define como elementos que podem ser deduzidos ao lucro tributável, para efeitos de apuramento da Matéria Colectável os benefícios fiscais e os prejuízos fiscais, contudo da sua interpretação não resulta a imposição de qualquer hierarquia na dedução desses elementos;

2- Tal imposição não tem assento na letra da lei, já que o Legislador não utiliza qualquer expressão que indique a existência de uma ordem de dedução, à semelhança por exemplo do que acontece no artigo 71º, n.º 2 do CIRC (na redacção à data em vigor);

3- Como também não tem assento na própria natureza e características da dedução dos benefícios fiscais e prejuízos fiscais;

4- A interpretação dada pela Douta Sentença recorrida não determina que a Recorrida beneficie de regras de apuramento da matéria colectável diferentes das que se aplicam às outras empresas, mas apenas que “beneficie” de uma correcta e legal interpretação e aplicação do preceito legal em causa;

5- A interpretação dada pela Administração Fiscal para além de não ter qualquer fundamento legal é manifestamente violadora do contrato de investimento celebrado com o estado português;

6- Pois, como bem decidiu a Douta Sentença Recorrida “a ser válida a interpretação feita pela Administração Tributária, poderia acarretar o incumprimento das obrigações assumidas pelo Estado e conduzir à resolução do contrato por incumprimento, uma vez que a impossibilidade de deduzir os benefícios fiscais nos termos em que o fez, acarretaria para a impugnante a perda dos benefícios fiscais”;

7- O facto da Impugnante beneficiar de um regime fiscal privilegiado, não impede que o artigo 15º, n.º 1, alíneas a) e b) não seja correctamente interpretado e aplicado.

8- A Digna Representante da Fazenda Pública não logrou provar em que termos as razões apresentadas na Sentença Recorrida e na Impugnação Judicial, são ilegais ou não poderão proceder.

Nestes termos e nos melhores de direito deve o presente recurso ser considerado Improcedente, mantendo-se a decisão recorrida.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Âmbito do recurso: A questão objecto do presente recurso prende-se com o disposto no art.º 15, n.º 1 e do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e consiste em saber se daquele normativo resulta a obrigação de o contribuinte deduzir em primeiro lugar os prejuízos fiscais e só depois os benefícios fiscais.

A decisão recorrida considerou que o citado preceito legal não estabelece qualquer prioridade da dedução dos prejuízos fiscais em relação aos benefícios e que, contrariamente a outras normas do CIRC, em que se estabeleceu expressamente uma ordem (v.g. art. 83º (anterior art. 71º), o legislador se limitou a estabelecer a enumeração das deduções sem qualquer indicação quanto à ordem porque devem ser efectuadas.

Mais se considerou que do art. 47º do CIRC também não consta qualquer elemento que permita a conclusão de que os prejuízos fiscais devem ser deduzido antes dos benefícios, uma vez que este preceito se limita a estabelecer regras do reporte dos prejuízos fiscais, mas sem qualquer referência à ordem de dedução.

Alega a recorrente, Fazenda Pública, que aquele normativo prevê que a matéria colectável seja determinada por dedução ao lucro tributável, apurado nos termos dos arts. 17 e seguintes, dos montantes

relativos aos prejuízos fiscais, nos termos dos arts. 47º e seguintes, bem como dos benefícios fiscais que a ele se mostrem de deduzir.

Mais alega que não se pode interpretar a disciplina do artº 15 n.º 1 do CIRC como a possibilidade de o intérprete escolher os indicadores que vai aplicar para obter o resultado.

E que a interpretação que resulta da letra da lei é a defendida pela Administração Fiscal no sentido de que, da conjugação do disposto no artigo 46 com o artigo 15 do mesmo diploma, referente ao cálculo da matéria colectável, haverá de se concluir que primeiramente devem ser expurgados do lucro tributável os prejuízos fiscais até à sua concorrência, deduzindo-se, caso ainda exista um valor remanescente, os benefícios fiscais porventura existentes.

#### Fundamentação:

Afigura-se-nos que o recurso merece provimento.

Antes de mais porque a afirmação constante da douda sentença recorrida no sentido de que o citado preceito não estabelece qualquer prioridade na dedução dos prejuízos em relação aos benefícios não tem suficiente fundamentação, nem resulta a nosso ver do texto da lei.

Com efeito, e admitindo que a letra da lei não é de aplicação automática, ela tem de ser o ponto de partida e de referência do intérprete para reconstruir a racionalidade operante que será sempre um dos seus pressupostos.

Como refere Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, p. 182 «quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a, ou sugerir mais fortemente, um dos sentidos possíveis.

É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e directo das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita...»

Ora havendo uma enumeração, a lógica aponta para que ela seja sequencial, não sendo aceitável, mas antes forçado, o argumento de que o legislador estabeleceu uma enumeração de deduções no cálculo da matéria colectável sem uma lógica de ordenamento, deixando ao contribuinte uma margem de liberdade no apuramento desse valor.

Não há na verdade nenhum elemento interpretativo que aponte nesse sentido, nem a eles se faz apelo na decisão recorrida.

Já pelo contrário a pretensão da recorrente colhe apoio não só no elemento literal mas também no elemento teleológico.

O artigo 15º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas indica o caminho a seguir para se alcançar a fase líquida do imposto, que designa por determinação da matéria colectável.

Mas a ordem ali estabelecida não é arbitrária, seguindo uma lógica - a tal racionalidade operante que é pressuposto da lei - que, como refere a recorrente, se poderá esquematizar na fórmula matéria colectável=lucro tributável - prejuízos - benefícios.

Assim apurado o lucro bruto (base do imposto), há que lhe abater os prejuízos e ainda os benefícios fiscais, pois só após estas operações se consegue obter a matéria colectável líquida, à qual será aplicada a respectiva taxa para a determinação do quantitativo de imposto em dívida.

Esta lógica está patente nas diversas fórmulas de determinação da matéria colectável - vide demais alíneas do artº 15º, n.º 1 - quer se trate de entidades residentes que exerçam ou não, a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, quer se trate de entidades não residentes, desde que disponham de estabelecimento estável em território português.

Termos em que somos de parecer que a liquidação de IRC impugnada não padece do vício que lhe é imputado na sentença recorrida, pelo que o presente recurso deve ser julgado procedente.

1.5 Colhidos os vistos, cumpre decidir, em conferência.

A questão que vem posta é a de saber se «A douda sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação inadequada do disposto nos artigos 15º n.º 1 a) e artº 46º do CIRC».

2.1 Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

a) A impugnante faz parte de um grupo multinacional (Grupo Yazaki), produtor e distribuidor de componentes eléctricos para automóveis, designadamente cablagens.

b) A impugnante foi constituída, em 7/8/1986, no âmbito de um contrato de investimento celebrado entre o Estado Português e a Yazaki Saltano de Portugal, Componentes Eléctricos para Automóveis, Lda e a Yasaki Corporation, celebrado ao abrigo do disposto no art. 15º do DL 197-D/86, de 18 de Julho e DR 24/86, cuja cópia consta de fls. 249 a 270 (junto com a petição inicial como doc. n.º 9) e que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

c) Em 25/8/1999, a impugnante apresentou a declaração de rendimentos, modelo 22, referente ao exercício de 1998, na qual apurou um total de imposto a recuperar de Esc. 18.703.928\$00, conforme documento junto sob o n.º 6, a fls. 138 a 145, cujo teor se dá por reproduzido.

d) Nessa declaração não foi indicado pela impugnante no quadro 18 o valor dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores e ainda disponíveis.

e) No seguimento da declaração apresentada pela impugnante, a Administração Fiscal procedeu à correção da matéria colectável declarada, através do acto de liquidação adicional n.º 2310235620, o qual se traduziu num acréscimo à matéria colectável declarada no valor total de Esc. 1.660.314.962\$00 e da qual resultou um valor total de imposto a pagar de 611.189.325\$00 - cfr. fls. 126.

f) Em 6/12/1999, a impugnante deduziu reclamação graciosa do acto de liquidação referido na alínea anterior - cfr. fls. 245.

g) Tal reclamação graciosa (tratada pela Administração Fiscal como revisão oficiosa) foi parcialmente deferida, com os fundamentos que melhor constam da decisão de fls. 131 a 134, que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.

h) No seguimento de tal decisão, a Administração Fiscal procedeu à alteração da matéria colectável da impugnante relativa ao exercício de 1998 de 1.660.314.962\$00 para 197.701.344\$00 e em 14 de Março de 2000, emitiu a liquidação adicional n.º 8330004099, no montante de imposto a pagar de 64.919.832\$00, cuja data limite para pagamento voluntário terminou em 5 de Maio de 2000 - cfr. fls. 124.

i) Em 1 de Agosto de 2000, a impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação referida na alínea anterior - cfr. p. a apenso.

j) A Administração Fiscal não se pronunciou sobre a reclamação referida na alínea anterior.

k) A presente impugnação foi instaurada em 30 de Abril de 2001 - cfr. fls. 2 dos autos.

l) A impugnante pagou o imposto a que se reporta a liquidação impugnada, conforme doc. de fls. 128, cujo teor se dá por reproduzido.

m) Dá-se por reproduzido o teor do ofício circulado junto como documento n.º 5, a fls. 135/136 e dos documentos juntos sob o n.º 7, constante de fls. 147 a 243 dos autos.

Não se provaram outros factos além dos supra - mencionados.

2.2 Sob a epígrafe “Definição da matéria colectável”, o artigo 15.º do Código do IRC, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3/7, dispõe, no seu n.º 1, como segue.

1 - Para efeitos deste Código:

a) Relativamente às pessoas colectivas e entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º, a matéria colectável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17º e seguintes, dos montantes correspondentes a:

1) Prejuízos fiscais, nos termos do artigo 46º;

2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro.

Intitulado “Base do imposto” o artigo 3.º do Código do IRC preceitua do modo seguinte, sob a alínea a) do n.º 1.

1 - O IRC incide sobre:

a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

E nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRC, epigrafado de “sujeitos passivos”, prevê-se como segue.

1 - São sujeitos passivos do IRC:

a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;

b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;

Sob a epígrafe “Determinação do lucro tributável”, o artigo 17.º do Código do IRC dispõe como segue.

1 - O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do exercício.

3 - De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Por sua vez, o actual artigo 47.º do Código do IRC (correspondente ao art.º 46º, na redacção anterior à revisão do articulado, efectuada pelo Decreto-Lei n.º DL 198/2001, 3 de Julho), sob a epígrafe “Dedução de prejuízos fiscais”, dispõe, no seu n.º 1, que «Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores».

2.3 Retira-se do probatório, e melhor se colhe da petição inicial e dos demais elementos dos autos, que a Administração Fiscal, procedendo à correcção da matéria colectável em IRC declarada pela ora recorrida em relação ao exercício do ano de 1998, operou a liquidação adicional n.º 2310235620, que se traduziu num acréscimo à matéria colectável declarada no valor de 1.660.314.962\$00, e da qual resultou um valor de IRC a pagar de 611.189.325\$00.

A impugnante, ora recorrida, deduziu reclamação graciosa do acto de liquidação referido. Tal reclamação foi parcialmente indeferida por decisão da Administração Fiscal datada de 31-1-2000 – cf., em especial, fls. 131 a 133 dos autos.

Em face da decisão proferida nessa reclamação graciosa, a Administração Fiscal procedeu à alteração da matéria colectável da impugnante relativa ao IRC do exercício do ano de 1998 de 1.660.314.962\$00 para 197.701.344\$00; e emitiu a liquidação adicional n.º 8330004099, no montante de IRC de 64.919.832\$00.

Esta liquidação adicional n.º 8330004099 é consequência directa da decisão da Administração Fiscal proferida na dita reclamação graciosa a determinar a alteração da matéria colectável de 1.660.314.962\$00 para 197.701.344\$00.

A liquidação em questão nos presentes autos de impugnação judicial é, portanto, esta liquidação adicional n.º 8330004099, no montante de 64.919.832\$00, relativa a IRC do exercício da impugnante do ano de 1998.

A matéria colectável de 197.701.344\$00 em IRC respeitante ao exercício do ano de 1998 da impugnante, ora recorrida, resulta da aceitação pela Administração Fiscal de que «o sujeito passivo tem direito a utilizar neste exercício o subsídio fiscal criado em 1993, no montante de 944.945.905\$00» – cf. as alíneas g) e h) do probatório e, em especial, fls. 131 a 134 destes autos.

Com efeito, na operação da liquidação de IRC do exercício do ano de 1998, a Administração Fiscal teve por base 1.745.048.483\$00 de “lucro tributável”, 600.401.234\$00 de “reporte de prejuízos” e 944.945.905\$00 de “benefício fiscal”, o que dá 199.701.344\$00 de “matéria colectável” e uma liquidação de IRC no montante de 64.919.832\$00 – cf. especialmente fls. 124 e 132 dos presentes autos.

Ora, a liquidação de IRC do exercício do ano de 1998, aqui em questão, não vem posta em causa em relação aos concretos factores ou fundamentos de apuramento da matéria colectável.

Na verdade, a impugnante, ora recorrida, nomeadamente, não alega nunca, nos presentes autos de impugnação judicial, que na liquidação em causa tenha direito à consideração de um “benefício fiscal” superior ao montante que foi efectivamente considerado: 944.945.905\$00; nem a recorrente Fazenda Pública alguma vez alega que à impugnante, ora recorrida, devesse caber um “reporte de prejuízos” de montante inferior ao que realmente foi considerado na liquidação em causa: 600.401.234\$00.

E, assim, não havendo sido questionados os precisos montantes, nem de “prejuízos fiscais” nem de “benefícios fiscais”, verdadeiramente considerados na liquidação em causa, não tem qualquer *sensu pratico* a resolução da questão de saber se «A douta sentença recorrida fez uma interpretação e aplicação inadequada do disposto nos artigos 15º n.º 1 a) e artº 46º do CIRC» – já que este assunto se apresenta, em tal circunstância, como uma *questão puramente teórica ou académica* alheia à função própria dos tribunais.

Concluimos, deste modo, que, por não ter laborado neste entendimento, a sentença recorrida deve ser revogada – devendo baixar os autos ao Tribunal recorrido para conhecimento de todas as questões postas na petição inicial, e que ficaram por conhecer mercê da solução que foi entendido dar à causa.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida – para conhecimento de todas as questões postas na petição inicial, se a tal nada mais obstar.

Custas pela contra-alegante, recorrida, com procuradoria de um sexto.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — Jorge Lino (relator) — António Calhau — Baeta de Queiroz.

**Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.****Assunto:**

*Impugnação Judicial. Recurso Contencioso. Erro na forma de processo. Caducidade de incentivos fiscais. Prazo de caducidade do direito de liquidação.*

**Sumário:**

- I — O campo de aplicação do processo de impugnação judicial e do recurso contencioso para impugnação de actos tributários ou em matéria tributária é definido pelo artigo 97.º, n.ºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT, sendo utilizável o primeiro para impugnar actos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação e o segundo para os que não comportem tal apreciação.*
- II — Assim, o meio processual adequado para impugnar uma decisão de indeferimento de recurso hierárquico, interposto de decisão de reclamação graciosa, que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação é o processo de impugnação judicial.*
- III — O prazo para impugnar a decisão de indeferimento de recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa é o de 90 dias, previsto no artigo 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT.*
- IV — A concessão de incentivos fiscais tem como contrapartida, caso de constate não cumprimento dos objectivos ou condições a que está subordinada a concessão, a obrigação de pagamento das importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas do juro compensatório de 12 % ao ano, obrigação esta que não se confunde nem coincide com as obrigações tributárias que lhe estão subjacentes.*
- V — O facto que gera esta obrigação é a constatação do não cumprimento dos objectivos ou condições a que ficou subordinada a concessão de incentivos fiscais.*
- VI — É a partir deste facto que se conta o prazo de caducidade do direito de liquidação previsto no artigo 33.º, n.º 1, do CPT.*

Processo n.º: 617/07-30.

Recorrente: Subdirector-Geral dos Impostos.

Recorrido: Ramiro & Pires, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – RAMIRO & PIRES, LDA, impugnou no TCA, através de recurso contencioso, o despacho de indeferimento de um recurso hierárquico, proferido pelo Senhor Ministro das Finanças e Economia.

O TCA declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso.

O Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu, para quem foi remetido o processo, rejeitou o recurso por ilegitimidade passiva.

Interposto recurso desta decisão para o Supremo Tribunal Administrativo veio ela a ser revogada e a ordenar-se que o Impugnante fosse convidado para corrigir a petição, identificando adequadamente o autor do acto recorrido.

O Impugnante apresentou, então, uma nova petição, dirigindo o recurso contencioso contra o Senhor Subdirector-Geral dos Impostos.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, que sucedeu na competência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu, para o presente processo, concedeu provimento ao recurso contencioso e anulou o acto de liquidação impugnado, por ter sido ultrapassado o prazo legal para exercer o direito de liquidação.

O Senhor Subdirector-Geral dos Impostos interpôs recurso da decisão para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. *A sentença recorrida ao ter decidido dar provimento ao recurso contencioso de anulação e ao ter anulado a liquidação de IRC de 89, fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos, motivo pelo qual não deve ser mantida.*

2. *Desde logo, estando em causa nos autos decisão que indeferiu recurso hierárquico interposto, por seu turno, de decisão proferida sobre reclamação graciosa em que o que está em causa é a apreciação da legalidade da liquidação de IRC do ano de 89, da mesma, salvo o devido respeito por opinião*

contrária, cabia impugnação judicial, nos termos do art 97º, n.º 1, alínea d) do CPPT, a apresentar nos termos dos artigos 120º e segs. do mesmo Código.

3. É que, embora o n.º 2 do art. 76º do CPPT diga que a decisão sobre recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, não se pode esquecer que o art. 97º do mesmo Código, na alínea acima referida, vem a prescrever que nos casos em que esteja em causa a apreciação da liquidação do imposto, o meio próprio é sempre a impugnação judicial, veja-se a alínea d) do n.º 1 em confronto com o n.º 2 deste artigo.

4. Daí que, prevendo o direito adjectivo meio próprio para o então recorrente atacar o acto de liquidação de imposto e, não sendo este o recurso contencioso de anulação, há **que concluir que o mesmo fez uso de meio inadequado à pretensão que pretende fazer valer, de ver ser declarada a ilegalidade da liquidação de IRC.**

5. Por outro lado, no caso presente, não é possível a convalidação (do recurso contencioso de anulação para a impugnação judicial), uma vez que à data da interposição do recurso contencioso já está ultrapassado o prazo para deduzir impugnação judicial.

6. É que, tendo o então recorrente deduzido reclamação graciosa, **do indeferimento da mesma cabia impugnação judicial, a apresentar no prazo de 15 dias após a decisão da reclamação** (art. 102º, n.º 2 do CPPT), sendo esta a via judicial própria para recorrer do acto de liquidação que o mesmo questiona.

7. Pelo que, existindo erro na forma de processo e não sendo possível a convalidação de meio processual impróprio para meio processual próprio, devia o Tribunal "a quo", ter **rejeitado o recurso.**

8. Depois e, quanto à matéria da impugnação, contrariamente ao que decidiu a sentença recorrida, o prazo de caducidade do direito de liquidar, in casu, só começou a correr com a declaração de caducidade dos benefícios, que ocorreu em 08/04/97.

9. Na verdade, o prazo de caducidade, no caso de benefícios fiscais que implicaram a não liquidação do imposto, conta-se a partir da data da não verificação dos pressupostos, isto é, da data da verificação da condição resolutiva, que, uma vez verificada, produz efeitos retroactivos e impede o decurso do prazo de prescrição.

10. Assim, quando os benefícios foram concedidos provisoriamente ao então recorrente, o prazo de caducidade do direito à liquidação ficou **suspense** e, entre a prolação desse despacho e o despacho definitivo, **decorreu o período da pendência da condição, da sua verificação ou não.**

11. Deste modo, a situação jurídica do então recorrente só ficou definida com o despacho definitivo, isto é, só se consolidou a partir do momento em que se verificaram, ou não, as condições e objectivos esperados do investimento realizado.

12. E assim sendo, também o facto tributário, contrariamente ao entendido pela sentença recorrida, face à condição resolutiva e ao efeito retroactivo da declaração de caducidade dos benefícios fiscais, **só se concretizou com a verificação daquela condição resolutiva.**

13. Pelo que, no caso, tendo o despacho definitivo de verificação da condição resolutiva sido emitido em 08/04/97 e tendo a liquidação de imposto sido notificada ao então recorrente em 25/10/99, não ocorreu a caducidade do direito de liquidar, cujo prazo só se iniciou naquela primeira data.

14. Ao decidir que tinha ocorrido a caducidade do direito de liquidar, a sentença recorrida fez, pois, salvo o devido respeito, uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos, não devendo ser mantida.

Termos pelos quais e, com o douto suprimento de V. Ex.ªs, deve ser concedido provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, deve ser revogada a sentença recorrida que deve ser substituída por outra que rejeite ou, pelo menos, negue provimento ao recurso contencioso.

O Recorrente contra-alegou, defendendo que deve ser negado provimento ao recurso jurisdicional.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*Objecto do recurso:*

I. *Impropriedade do meio processual utilizado, alegando a recorrente que, estando em causa a apreciação da legalidade da liquidação de IRC do ano de 1989, da mesma cabia impugnação judicial nos termos do art 97.º, n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e Processo Tributário a apresentar nos termos dos arts. 120 e segs. do mesmo código, e não recurso contencioso (art. 76º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário), não sendo possível convalidação por ter sido ultrapassado o prazo do art 102º, n.º 2 do referido diploma legal.*

II. *Caducidade do direito de liquidação em caso de revogação de despacho que concedeu incentivos fiscais e financeiros, designadamente saber a partir de que momento é que se conta tal prazo: se a partir da data da ocorrência do facto tributário, se a partir do despacho que declamou a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros.*

*Fundamentação:*

1. *Em relação à primeira questão enunciada afigura-se-nos que assistirá razão ao recorrente quanto à impropriedade do meio processual utilizado (recurso contencioso), mas já não quanto à impossibilidade de convalidação.*

*Com efeito como vem sustentando a jurisprudência deste Supremo Tribunal, do acto de indeferimento de recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade da liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, contando-se o respectivo prazo de 90 dias a partir da notificação daquele primeiro indeferimento (art. 102.º, n.º 1, alínea e) - vide neste sentido, entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal de 11.04.2007, processo 99/07, de 17.03.2004, processo 1651/03, de 22-06-2005, processo 515/05, de 08.06.2005, processo 0201/05, de 20.04.2004, processo 2031/03, de 15.02.2002, processo 1460/02, e de 04.02.2003, processo 7214/02, todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

*Sobre a questão, afirma Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 5ª edição, pag. 581, o seguinte: «uma interpretação literal do artº 102º (nº 2) deste Código, carece de suporte, por as decisões de recursos hierárquicos que apreciam decisões de indeferimento de reclamações gratuitas serem actos que no Código de Procedimento e de Processo Tributário se indicam como podendo ser objecto de impugnação autónoma (art. 76º, n.º 2) e, por isso, serem englobáveis, sem esforço, na previsão da alínea e) do n.º 1 daquele artº 102, que “abrange os restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código”».*

*E também na mesma linha de pensamento refere José Valente Torrão, no Código de Procedimento e Processo Tributário anotado, 2005, pag. 342, que «admitindo o recurso hierárquico impugnação autónoma e não prevendo a lei prazo para essa impugnação desta decisão, haverá que aplicar o prazo do artº 102º, n.º 1, alínea e) que se refere genericamente aos casos em que seja admissível a impugnação autónoma do acto tributário e relativamente aos quais não esteja previsto prazo especial»*

*Entendemos pois, sufragado a jurisprudência e doutrina citadas, que a impugnação judicial, no caso de decisão expressa de indeferimento de recurso hierárquico pode ser deduzida no prazo de 90 dias a contar da notificação.*

*No caso, tendo a recorrida sido notificada por ofício de 29.06.2000 (vide fls. 12 do processo administrativo tributário apenso) do despacho de indeferimento de recurso hierárquico e tendo o recurso contencioso dado entrada em 10.07.2000 (vide fls. 2), verificando-se ademais os pressupostos relativos ao pedido e causa de pedir invocada (art. 98º, n.º 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário), nada impediria a convalidação, quer se considerasse o prazo do artº 102º, n.º 1, alínea e), quer se considerasse o prazo do art 102.º, n.º 2, do referido diploma legal.*

2. *Quanto à caducidade do direito de liquidação:*

*Resulta do probatório que a liquidação impugnada se refere a IRC do exercício de 1989 e decorre da caducidade dos incentivos fiscais e financeiros anteriormente concedidos ao abrigo do Decreto-Lei 194/80 de 19 de Junho.*

*A douta sentença recorrida, apoiando-se na jurisprudência do Acórdão deste STA de 20.12.2000, processo 25516 (in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), julgou que o prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto em causa deve ser contado a partir do termo do ano a que respeita.*

*Porém, na situação que foi objecto do referido Acórdão de 20.12.2000, estava em causa a prescrição da obrigação tributária.*

*No caso subjudice o que está em causa é a caducidade do direito de liquidação e saber a partir de que momento é que se conta tal prazo: se a partir da data da ocorrência do facto tributário, se a partir do despacho que declarou a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros.*

*Ora, como se salienta naquele mesmo aresto, sendo diversos os regimes relativos à suspensão e interrupção dos prazos de prescrição e de caducidade, importa anotar que «que o prazo de caducidade se suspende por força da concessão de benefícios fiscais susceptíveis de caducar, mas o mesmo facto é irrelevante quanto ao decurso do prazo de prescrição – vd. os arts. 34º, n.º 3 do Código de Processo Tributário e 4.º n.º 2, 11, 12, n.º 3, e 50º n.º 6 do EBF, e hoje o art. 42º n.º 2, als. b) e c) da Lei Geral Tributária»*

*Esta foi também a posição assumida pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo nos Acs. de 28.05.2003, processo 426/03 e de 26.11.2003, processo 1113/03, ambos publicados in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), concluindo-se neste último que, «ao contrário do que acontece no que concerne ao prazo de caducidade do direito à liquidação, que se suspende por força da concessão de benefícios fiscais susceptíveis de caducar, ao mesmo facto não confere a lei relevância quanto ao decurso do prazo de prescrição».*

*O que aliás decorre dos artigos 46º n.º 2 alíneas b) e c) e 49º n.ºs 1 e 3 da LGT, bem como os revogados artigos 27º do Código de Processo de Contribuições e Impostos e 34º do Código de Processo Tributário (vide também neste sentido o acórdão citado).*

*E isto porque, como referem Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, no seu Código de Processo Tributário, anotado e comentado, 2ª edição, pag. 97: «É equivalente ao facto tributário, para*



*início da contagem do prazo da caducidade do direito à liquidação, a cessação dos pressupostos de facto ou de direito que suportaram o reconhecimento ou a atribuição de benefícios fiscais que implicaram a não liquidação de impostos ou a liquidação em montante inferior àquele que seria efectuado caso não existissem tais benefícios.*

*Cessados esses pressupostos, descomprime-se o direito à liquidação do imposto respectivo, iniciando-se a partir do momento de tal cessação o prazo de caducidade» (1).*

*Afigura-se-nos, assim, que o direito à liquidação e cobrança só pode ser exercido a partir do despacho revogatório dos benefícios provisoriamente concedidos, pelo que não se verifica no caso subjudice a caducidade do direito de liquidação.*

*Termos em que somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida.*

As partes foram notificadas deste duto parecer e nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

*1) Por despacho de 20-03-1986, do S.E.S.E. do Planeamento, foram provisoriamente concedidos à recorrente, incentivos fiscais e financeiros, previstos nos artigos 12º e 13º do Decreto-Lei n.º 194/80, sendo os incentivos fiscais os seguintes: isenção de sisa relativa às aquisições de imóveis integrados no projecto; isenção de Contribuição Industrial e Imposto Complementar, Secção B, por sete anos; Reintegrações e Amortizações (aceleração para o dobro durante dez anos, e consideração como custo para efeitos do artigo 26º do C.C.I. da totalidade dos gastos suportados com a formação e aperfeiçoamento do pessoal.*

*2) Por despacho de 08-04-1997, de S.E.S.E.A.F. foi determinada a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros, ficando revogado o despacho de concessão provisória daqueles incentivos.*

*3) Na sequência do despacho referido em 2), foi efectuada, em 19-10-1999, a liquidação do imposto de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas do ano de 1989, no montante de Esc. 409.060\$00, e juros compensatórios no montante de Esc. 245.570\$00.*

*4) A liquidação foi notificada ao contribuinte, em 25-10-1999, pelo ofício n.º 4042, de 21-10-1999.*

*5) Em 21-01-2000, o contribuinte apresentou reclamação graciosa alegando a caducidade nos termos do artigo 33º do Código de Processo Tributário.*

*6) Por decisão de 06-04-2000 da Senhora Directora de Finanças, a reclamação foi indeferida.*

*7) O contribuinte, desta decisão, interpôs, em 08-05-2000, recurso hierárquico, o qual foi indeferido por despacho do Senhor Subdirector-Geral dos Impostos, de 17-06-2000, notificado por ofício datado de 29-06-2000.*

*8) O presente recurso foi deduzido em 10-07-2000.*

*9) O imposto foi pago em 27-12-2002 - fls. 129.*

3 – As primeiras questões colocadas no presente recurso jurisdicional são a da existência de erro na forma de processo, por o adequado ser o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso, e impossibilidade de convalidação por a impugnação judicial ter de ser apresentada no prazo de 15 dias, nos termos do art. 102.º, n.º 2, do CPPT.

Os actos de liquidação praticados pela administração tributária podem ser directamente impugnados por via contenciosa [arts. 95.º, n.ºs 1, e 2, alínea a), da LGT, 97.º, n.º alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, 62.º, n.º 1, alínea a), do ETAF de 1984, vigente ao tempo em que foi interposto o recurso contencioso e aplicável ao presente processo, por ter sido instaurado antes de 1-1-2004 [arts. 5.º, n.º 1, e 6.º, alínea e), e 7.º da Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, na redacção da Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro].

O contribuinte, porém, pode optar pela impugnação administrativa, através de reclamação graciosa (arts. 68.º e 70.º do CPPT).

Embora a reclamação graciosa seja facultativa, a sua decisão é impugnável contenciosamente, como decorre do preceituado nos arts. 102.º, n.º 2, e 106.º do CPPT e 62.º, n.º 1, alínea d), do ETAF de 1984.

Por outro lado, nos termos do art. 76.º do CPPT, do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico, além de impugnação judicial imediata.

Apesar de este recurso hierárquico ser também facultativo, a sua decisão é também impugnável contenciosamente, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto, como resulta do preceituado no art. 76.º do CPPT e no art. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT.

Como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo, apesar da referência feita no n.º 2 do art. 76.º do CPPT ao recurso contencioso, como meio de impugnação contenciosa da decisão proferida em recurso hierárquico interposto de decisão de indeferimento de reclamação graciosa, o meio processual adequado para tal impugnação será o recurso contencioso (actualmente a acção administrativa especial, por força do disposto no art. 191.º do CPTA) ou a impugnação judicial, conforme a decisão impugnada comporte ou não a apreciação da legalidade de acto de liquidação, pois é em função desse

conteúdo que o art. 97.º, n.ºs 1, alíneas d) e p), e 2, do CPPT delimita os campos de aplicação daqueles meios processuais judiciais tributários e não é perceptível qualquer razão para não ser aplicado esse critério de repartição dos campos de aplicação destes meios processuais à impugnação da decisão de recurso hierárquico.

Nos casos de indeferimento tácito de recurso hierárquico, presume-se indeferido o recurso, pelo que quando a decisão da reclamação graciosa impugnada conheceu da legalidade de acto de liquidação (no caso, deferindo parcialmente a pretensão formulada) aquele indeferimento tácito considera-se também ter por objecto a legalidade do acto de liquidação cuja legalidade foi apreciada na decisão da reclamação.

Assim, o meio processual adequado para impugnação do referido indeferimento tácito é a impugnação judicial e não o recurso contencioso.

Há, pois, erro na forma de processo.

5 – Na sequência da detecção de um erro na forma de processo, impõem o n.º 3 do art. 97.º da LGT e o n.º 4 do art. 98.º do CPPT que se corrija o erro, efectuando a convocação para a forma de processo adequada.

Porém, a convocação, que encontra a sua justificação essencial em razões de economia processual, só é de efectuar quando o processo possa ser aproveitado para a forma de processo adequada.

No caso em apreço, a Excelentíssima Representante da Fazenda Pública defende ser inviável a convocação, por a petição de recurso ter sido apresentada intempestivamente, à face do prazo de 15 dias previsto no art. 102.º, n.º 2, do CPPT, para impugnação de decisões em caso de indeferimento de reclamações graciosas.

O art. 102.º do CPPT estabelece o regime geral dos prazos de impugnação judicial nos seguintes termos:

#### Artigo 102.º

##### **Impugnação judicial. Prazo de apresentação**

*1 – A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:*

*a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*

*b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;*

*c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*

*d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*

*e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*

*f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.*

*2 – Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação.*

*3 – Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo.*

*4 – O disposto neste artigo não prejudica outros prazos especiais fixados neste Código ou noutras leis tributárias.*

No caso em apreço, a decisão impugnada é de indeferimento de um recurso hierárquico e não de uma reclamação graciosa.

Não se prevê qualquer prazo especial para a impugnação judicial de decisão proferida em recurso hierárquico, pelo que o prazo adequado será o de 90 dias, previsto na alínea e) do n.º 1 deste art. 102.º

Designadamente, não é aplicável o prazo de 15 dias previsto no n.º 2 deste art. 102.º, pois ele reporta-se apenas à impugnação de decisões de indeferimento de reclamações graciosas, como resulta do seu texto.

Na verdade, ao dizer que «em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação», este n.º 2 reporta-se à **notificação** do acto de indeferimento da reclamação graciosa, que é o único indeferimento a que se faz referência.

Conclui-se, assim, que a impugnação judicial podia ser apresentada no prazo de 90 dias a contar da notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, nos termos da alínea e) do n.º 1 do transcrito art. 102.º

Da matéria de facto fixada na decisão recorrida resulta que acto administrativo de decisão do recurso hierárquico foi proferido em 17-6-2000 e o recurso contencioso foi interposto em 10-7-2000, pelo que tem de se concluir pela sua tempestividade.

6 – Assim, não há obstáculo à convalidação do processo de recurso contencioso em processo de impugnação judicial.

O erro na forma de processo constitui nulidade (art. 199.º do CPC) pelo que a consequência desse erro é a «anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo sempre aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos» (art. 98.º, n.º 3, do CPPT).

Em consonância com o princípio da economia processual, que está subjacente à convalidação e é princípio geral do processo civil (art. 137.º do CPC), na determinação do que deve entender-se por «termos do processo que dependam da nulidade» haverá que ter em conta as regras que constam daquele art. 199.º do CPC, isto é, devem anular-se unicamente os actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei, não podendo, porém, aproveitar-se os actos já praticados, se do facto resultar uma diminuição de garantias do réu.

No caso dos autos, constata-se que a utilização do processo de recurso contencioso em vez do processo de impugnação judicial não implicou qualquer diminuição de garantias para qualquer das partes, pois aquele meio processual até é em geral, mas solene que o processo de impugnação judicial.

Designadamente, a fase da contestação ocorreu entre Outubro e Dezembro do ano 2000 (fls. 12 a 14), pelo que, se tivesse sido seguido o processo de impugnação judicial seria aplicável a redacção inicial do CPPT (esta redacção esteve em vigor até 5-7-2001, data da entrada em vigor da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho), segundo a qual o prazo para a Fazenda Pública contestar era de dez dias, podendo ser prorrogado por trinta dias se houver necessidade de obter informações ou de aguardar a consulta feita a instância superior (art. 112.º, n.ºs 2 e 3 do CPPT, na redacção inicial).

O prazo para resposta ao recurso contencioso era de um mês (art. 45.º da LPTA), mas, tratando-se de um prazo judicial anterior à entrada em vigor da reforma do CPC operada pelos Decretos-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Setembro, e 180/96, de 12 de Dezembro, suspendia-se, inicialmente, aos sábados e domingos (art. 144.º, n.º 3, do CPC na redacção anterior à referida reforma).

Por isso, aquele prazo de um mês com suspensões, passou, após aquela reforma do CPC, a ser de 40 dias contínuos, por força do disposto no art. 6.º, n.º 1, alínea d) do referido DL n.º 329-A/95, na redacção dada pelo art. 4.º do DL n.º 180/96.

Isto é, o prazo que foi concedido para resposta foi idêntico ao prazo máximo de que a Fazenda Pública disporia para contestar em processo de impugnação judicial, se lhe fosse concedida prorrogação.

Por outro lado, o prazo para alegações no recurso contencioso era de 30 dias [art. 34.º do RSTA, adaptado em conformidade com o art. 6.º, n.º 1, alínea e) do referido DL n.º 329-A/95, na redacção dada pelo art. 4.º do DL n.º 180/96], idêntico ao prazo máximo que podia ser concedido para alegações no processo de impugnação judicial (art. 120.º do CPPT).

Para além disso, a prova oferecida pela Fazenda Pública é de natureza apenas documental pelo que não se vislumbra que possa ter sido prejudicada por menores possibilidades probatórias.

Também no que concerne ao presente recurso jurisdicional, não se vislumbra que a Fazenda Pública possa considerar-se prejudicada pela utilização do processo de recurso contencioso, pois o prazo para alegações é de 30 dias [art. 106.º da LPTA, adaptado em conformidade com o art. 6.º, n.º 1, alínea e) do referido DL n.º 329-A/95, na redacção dada pelo art. 4.º do DL n.º 180/96], enquanto se fosse utilizado o processo de impugnação judicial o prazo para alegar seria de 15 dias (art. 282.º, n.º 3, do CPPT).

Por outro lado, o facto de as funções de representação da Fazenda Pública ter sido assegurada, na 1.ª instância, pelo Senhor Subdirector-Geral dos Impostos em vez do Director Distrital de Finanças (ou em quem ele delegasse a competência) não pode considerar-se como diminuidora de garantias para a Fazenda Pública, uma vez que se trata de entidade hierarquicamente superior, vocacionada mesmo para representação judicial da Fazenda Pública a nível da 2.ª instância, como resulta do preceituado no art. 73.º, alíneas b) e c), do ETAF de 1984.

Conclui-se, assim, que podem ser aproveitados todos os actos praticados, pelo que é de efectuar a convalidação sem cumprimento de qualquer outra formalidade.

7 – A questão de fundo que é colocada no presente recurso jurisdicional é a de saber se ocorreu a caducidade do direito de liquidação.

Está-se perante uma situação em que foram concedidos incentivos fiscais e financeiros, sendo a liquidação dos tributos correspondentes aos primeiros efectuada na sequência da revogação do despacho de concessão.

O despacho que revogou os incentivos foi proferido em 8-4-1997 e a liquidação de IRC impugnada através da reclamação graciosa e do recurso hierárquico foi notificada ao contribuinte em 25-10-1999.

O art. 79.º do CIRC, na redacção inicial, estabelecia que «só poderá ser liquidado IRC até ao fim do quinto ano seguinte ao da ocorrência do facto gerador do imposto, devendo a correspondente liquidação ser notificada, dentro do mesmo prazo, ao contribuinte».

O art. 33.º, n.º 1, do CPT estabelece que «o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu» e que «a instauração da acção judicial, no caso de situações litigiosas, determina a suspensão do prazo de caducidade até ao trânsito em julgado da decisão».

A aplicarem-se estas regras, é inequívoco que terá ocorrido caducidade do direito à liquidação, uma vez que não foi notificada à Impugnante liquidação de IRC relativo a 1989 até ao termo do quinto ano subsequente àquele em que ocorreram os factos tributários.

Porém, relativamente aos incentivos fiscais em causa, vigora um regime especial definido no art. 43.º DL n.º 194/80, de 19 de Junho em que, sob a epígrafe «**contrapartida dos incentivos e fiscalização**», se estabelece o seguinte:

3 - O não cumprimento dos objectivos e condições a que aludem os números anteriores implicará, além da caducidade de todos os benefícios concedidos à empresa promotora, a obrigação de, no prazo de trinta dias a contar da respectiva notificação:

a) Restituir as importâncias correspondentes aos benefícios financeiros já recebidos, acrescidas de juros calculados à taxa aplicável a operações activas de prazo correspondente;

b) Pagar as importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas do juro compensatório de 12% ao ano, contado da data da transmissão, no caso da sisa, e do dia imediato ao último do respectivo prazo de cobrança à boca do cofre em que normalmente devia ser efectuado o pagamento dos outros impostos, até à data daquela notificação, procedendo-se, na falta de pagamento dentro daquele prazo de trinta dias, ao débito ao tesoureiro da Fazenda Pública para cobrança, com juros de mora, nos sessenta dias seguintes, findos os quais haverá lugar a procedimento executivo

Nesta norma criam-se, como contrapartida da concessão dos benefícios, obrigações autónomas de pagamento de quantias, subordinadas à condição resolutive que impende sobre a concessão de incentivos de «não cumprimento dos objectivos e condições».

No caso de incentivos financeiros, a obrigação que é contrapartida da concessão consiste na restituição das quantias recebidas e, no caso de incentivos fiscais, no pagamento das importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas do juro compensatório de 12% ao ano.

Não se trata, aqui, directamente, de pagamento dos impostos devidos, mas do pagamento de uma quantia como contrapartida da concessão de incentivos financeiros, derivada do não cumprimento dos objectivos ou condições a que a concessão ficou subordinada, obrigação esta que é autónoma e distinta das obrigações de pagamento do imposto que poderiam resultar das respectivas liquidações, autonomia essa que, aliás, é evidenciada pela taxa de juros compensatórios especialmente fixada, de 12% ano, que não coincide com a taxa desses juros prevista quer no art. 80.º do CIRC (na redacção inicial e na do Decreto-Lei n.º 44/98, de 3 de Março) quer no art. 83.º do CPT, normas estas em que se prevê que a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais.

Isto é, esta obrigação prevista no art. 43.º DL n.º 194/80 não é directamente de pagamento dos impostos que não foram liquidados acrescida dos juros compensatórios que deveriam ser cobrados, mas, como resulta do seu texto, uma obrigação distinta, de pagamento de importâncias correspondentes às receitas fiscais não arrecadadas, acrescidas do juro compensatório de 12% ao ano.

A fonte desta obrigação não são já os factos tributários que são considerados para cálculo da importância a pagar, mas sim o facto de não serem cumpridos os objectivos e condições a que estava subordinada a concessão de incentivos.

Como resulta literalmente do texto do citado n.º 3 do art. 43.º, é esse não cumprimento dos objectivos e condições que «implicará, além da caducidade de todos os benefícios concedidos à empresa promotora, a obrigação de, no prazo de trinta dias a contar da respectiva notificação», pagar as quantias referidas nas suas alíneas a) e b).

Aliás, nem outra solução se compreenderia, pois, prevendo-se, no art. 12.º do citado Decreto-Lei n.º 194/80, a concessão de incentivos por períodos superiores aos dos prazos de caducidade de liquidação dos impostos, a aplicação destes prazos reconduzir-se-ia à inviabilidade legal de impor o pagamento das contrapartidas previstas para o não cumprimento dos objectivos e condições, nos termos do art. 43.º, n.º 3, alínea b), o que estaria em manifesta oposição com o objectivo visado com esta última disposição, que é o de permitir cobrar as quantias que seriam cobradas nos casos em que se constatar esse não cumprimento.

Por isso, assente que os prazos de caducidade do direito de liquidação são aplicáveis a esta situação (matéria sobre a qual a Fazenda Pública não discorda do decidido na sentença recorrida) a solução congruente e, por isso, aceitável à face do princípio da unidade do sistema jurídico, que é o elemento primacial da interpretação jurídica (art. 9.º, n.º 1, do Código Civil), é a de que o prazo de caducidade do direito previsto no art. 33.º, n.º 1, do CPT, se conta a partir do facto tributário que dá origem à obrigação

[o facto que «*implica (...) a obrigação*» de pagamento] que é a constatação do não cumprimento dos objectivos e condições de concessão dos incentivos.

Para além disso, esta solução está em sintonia com a regra geral em matéria de início dos prazos de caducidade que é a de que eles se iniciam «*no momento em que o direito puder legalmente ser exercido*» (art. 329.º do Código Civil).<sup>(2)</sup>

Por isso, o acto impugnado não enferma da ilegalidade que o Impugnante lhe imputou.

Nestes termos, acordam em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- convolar o processo de recurso contencioso em processo de impugnação judicial;
- revogar a sentença recorrida;
- julgar improcedente a impugnação.

Custas pela RAMIRO & PIRES, LDA, com taxa de justiça calculada com base no valor da impugnação, neste STA e na 1.ª instância, com procuradoria de 50 % neste STA.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

<sup>(1)</sup> Vide também neste sentido Joaquim Gonçalves, A Caducidade face ao Direito Tributário, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pag. 249: «Cessando os pressupostos que determinaram o reconhecimento (meramente declarativo) ou a atribuição do benefício, como que se verifica, então a ocorrência do facto tributário e a reposição da tributação, regra que só devido à atribuição do benefício ficara excepcionada».

<sup>(2)</sup> Neste sentido, pode ver-se o acórdão do STA de 21-11-2001, recurso n.º 26389.

## Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Imposto sobre sucessões e doações por avença. Retenção na fonte Legitimidade. Pagamento de dividendos. Transmissões de acções fora da bolsa.*

### Sumário:

- I — *Além dos sujeitos passivos das relações tributárias, têm ainda legitimidade para intervir no procedimento tributário outras pessoas que provem interesse legalmente protegido (artigos 37.º e 38.º CPT, 9.º CPPT e 65.º LGT), sendo de considerar ser titular de um interesse susceptível de justificar a sua intervenção no procedimento tributário quem possa ser directamente afectado pelo que nele possa vir a ser decidido.*
- II — *Alegando a ora recorrente que, à data em que foi efectuado o pagamento dos dividendos, as acções a que estes respeitam eram suas, e uma vez que se trata de acções nominativas da titularidade de uma sociedade gestora de participações sociais, pelo que a entidade que pagou aqueles não poderia ter retido qualquer imposto referente a esses títulos, nos termos do § 1.º do artigo 182.º do CIMSSD, e assim a recorrente teria direito a receber o valor integral dos dividendos sem qualquer dedução de imposto por a retenção ser ilegal, deve reconhecer-se-lhe a sua legitimidade para intervir nos presentes autos, dada a utilidade que a recorrente obteria com a procedência da reclamação da liquidação efectuada.*
- III — *As transmissões fora da bolsa, a título oneroso ou gratuito, de acções registadas somente será válida quando se utilizar declaração de modelo a aprovar por portaria do Ministro de Estado e das Finanças e do Plano, preenchida em quadruplicado e com as assinaturas do transmitente e do adquirente reconhecidas por notário no original (artigo 26.º, Decreto-Lei n.º 408/82, de 29 de Setembro).*

Processo n.º 707/07-30.

Recorrente: Impegest — Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. António Calhau.

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

**I** – IMPEGEST – Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, com sede em Lisboa, não se conformando com a sentença do Mmo. Juiz do TAF de Lisboa que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de imposto sobre as sucessões e doações por avença sobre dividendos distribuídos pela SIC – Sociedade Independente de Comunicação, SA, referente ao exercício de 1998, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1. No dia 8 de Abril de 1999 a SIC colocou à disposição dos titulares das suas participações sociais o dividendo referente a 1998.

2. No pressuposto que a titularidade de 750.750 acções nominativas representativas do seu capital social era do Banco Mello, SA, a SIC creditou na conta desta entidade no mesmo dia 8 de Abril de 1999 o montante Pte 621.257.083\$00, o qual resultou do valor do dividendo correspondente àqueles títulos – Pte 653.954.824\$00 – subtraído do valor referente ao ISDA – Pte 32.697.741\$00.

3. À data de 8 de Abril, o verdadeiro titular das acções que conferiram o direito ao dividendo ao Banco Mello, SA, era a IMPEGEST – Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, uma vez que as tinha vindo a adquirir àquela entidade desde 29 de Junho de 1998, pelo que,

4. O Banco Mello, SA, restituiu o valor do dividendo supra mencionado ao verdadeiro titular das acções, à ora Recorrente.

5. Tratando-se de acções nominativas e sendo da titularidade de uma Sociedade Gestora de Participações Sociais, não podia ter sido liquidado qualquer ISDA referente a estes títulos, nos termos do § 1.º do artigo 182.º do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações.

6. A Recorrente tinha assim direito a receber o dividendo excluído de ISDA, montante que foi entregue ao Estado através de uma liquidação ilegal porque fundada na errónea qualificação do sujeito passivo da relação tributária.

7. A ora Recorrente, por ter interesse directo em demandar, dada a utilidade que obtém com a procedência do presente recurso deve ser considerada parte legítima.

8. A transmissão das 750.750 acções representativas do capital social da SIC, operada entre o Banco Mello e a ora Recorrente, deve ser considerada válida, não obstante a falta de reconhecimento notarial das assinaturas dos legais representantes das entidades transmitente e adquirente, uma vez que nos termos da Lei, nomeadamente dos Decretos-Lei 171/89, de 26 de Maio, e 21/87, de 12 de Janeiro, tal reconhecimento passou a poder ser substituído quer por abonação bancária, como no caso sucedeu, quer por exibição dos respectivos Bilhetes de Identidade, como também no caso sucedeu, uma vez que a exibição destes antecede necessariamente qualquer abonação bancária de assinaturas.

9. Mesmo que não tivesse existido a abonação bancária das assinaturas na Declaração Modelo 5, a ora Recorrente fez prova irrefutável da titularidade das 750.750 acções da SIC à data de 8 de Abril de 1999, razão pela qual, ao abrigo do artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, seria sempre ilegal tributar, em sede de imposto sucessório por avença, um rendimento auferido pela ora Recorrente a qual, materialmente, foi considerada por todos os intervenientes como a legítima titular das acções que foi adquirindo ao Banco Mello, excepto pela Administração Fiscal, estribada numa formalidade que ainda por cima, como se demonstrou, foi respeitada.

Não houve contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o STA se deve julgar incompetente em razão da hierarquia para o conhecimento do recurso por este versar também matéria de facto.

Ouvida sobre esta questão, a recorrente defende estar em causa somente matéria de direito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostram-se provados os seguintes factos:

1) O acto tributário ora impugnado reporta-se a uma liquidação de imposto sobre as sucessões e doações por avença sobre dividendos distribuídos pela SIC – Sociedade Independente de Comunicação, SA, doravante designada por SIC.

2) Os referidos dividendos eram referentes ao ano de 1998 e o imposto sucessório liquidado por avença sobre os mesmos foi de € 163.095,64.

3) Em 06-04-1999 o Banco Mello Universal comunicou à SIC que o Banco Mello, SA, era detentor de 750.750 acções representativas do seu capital social.

4) No mesmo dia, a SIC solicitou ao Banco Mello Investimentos, SA, que creditasse na conta do Banco Mello, SA, a quantia de 621.257.083\$00, referente a distribuição de dividendos.

5) Em 08-04-1999 a SIC enviou ao Banco Mello, SA, declaração, para efeitos de IRC, em como lhe tinham sido pagos dividendos no montante recebido no ponto precedente, líquidos de retenção na fonte (esta no montante de 32.697.741\$00, o equivalente a € 163.095,64).

6) Em 14-04-1999 o Banco Mello Universal enviou novo fax à SIC, informando ser a ora impugnante a titular das acções referidas no seu fax enviado a 06 do mesmo mês, solicitando também o envio da quantia retida na fonte, por esta estar dispensada da referida retenção.

7) Em 23-12-1999 a ora impugnante apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de imposto sobre as sucessões e doações por avença supra mencionada.

8) Por expediente datado de 23-07-2002 a SIC informou que a venda das acções acima referidas havia sido efectuada “entre accionistas, neste caso, o Banco Mello e a Impegest – SGPS, SA” e que “consequentemente, a operação de venda não teve reflexos nas contas da SIC, SA”.

9) Em 23-01-2004 a então reclamante – e ora impugnante – fez chegar aos autos de reclamação cópia da declaração modelo 5 (relativa a registo de acções), que alegou respeitar às 750.750 acções da SIC acima referidas, nada constando quanto ao reconhecimento das assinaturas relativas aos declarantes (transmitente e adquirente) da mesma constantes.

10) Entretanto, através de expediente datado de 20-12-2002, já a SIC havia feito chegar aos autos de reclamação cópia da mesma declaração modelo 5, também nada constando da mesma quanto ao reconhecimento das assinaturas dos respectivos declarantes.

11) A reclamação graciosa retro referida (ponto 7) foi indeferida conforme Despacho proferido pelo Director de Finanças Adjunto de Lisboa em 17-03-2004.

12) A reclamante – e ora impugnante – foi notificada desta decisão através do ofício n.º 12.973 da Direcção de Finanças de Lisboa, datado de 23-03-2004.

13) Tendo tomado conhecimento dessa decisão no dia imediato, 24-03-2004, conforme consta da data aposta pelo destinatário no aviso de recepção que constitui a fls. 128 do PAT anexo aos autos.

14) A impugnante deduziu a presente impugnação em 08-04-2004.

**III – 1.** Vem suscitada pelo Exmo. PGA junto deste STA a questão prévia da incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso versar também matéria de facto.

Alega, em síntese, para esse efeito, o MP que a recorrente vem pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo tribunal recorrido, manifestando clara divergência nas ilações de facto retiradas do probatório e afirmando factos que o tribunal recorrido não estabeleceu na sentença recorrida.

É o que se apura, em seu entender, nomeadamente da conjugação da conclusão 3.ª em que a recorrente refere que «à data de 8 de Abril o verdadeiro titular das acções que conferiram o direito ao dividendo ao Banco Mello, SA, era a Impegest – Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, uma vez que as tinha vindo a adquirir àquela entidade desde 29 de Junho de 1998» com o teor da decisão recorrida, nomeadamente o probatório nos seus pontos 3, 4, 5, 6 e 7.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre esta questão vem a recorrente afirmar que não há matéria factual controvertida nem manifesta qualquer divergência nas ilações de facto retiradas do probatório pelo tribunal recorrido, sendo que o que se discute nos presentes autos é a validade da transmissão das acções que deram origem à distribuição dos dividendos e à sua consequente tributação em sede de imposto sucessório por avença.

E, de facto, assim é.

A recorrente sustenta a sua legitimidade para impugnar a liquidação do imposto em causa no facto de ser ela a titular das referidas acções à data em que a retenção do imposto foi efectuada em virtude de as ter adquirido ao Banco Mello, SA, tendo a sentença recorrida concluído que a referida transmissão não era válida por as assinaturas do transmitente e do adquirente constantes da declaração utilizada não estarem reconhecidas por notário, conforme a isso obrigava o disposto no n.º 1 do artigo 26.º do DL 408/82, de 29 de Setembro.

Ora, assim sendo, o que aqui se discute é tão só a decisão sobre a validade da transmissão dos títulos que originaram os dividendos, isto é, matéria que é exclusivamente de direito.

E estando em causa somente matéria de direito é este Tribunal o competente para o conhecimento do presente recurso.

Razão por que improcede, assim, a questão suscitada pelo Exmo. PGA.

**2.** A recorrente Impegest – SGPS, SA, veio impugnar judicialmente o indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra a liquidação de imposto sucessório pago por avença sobre dividendos distribuídos pela SIC – Sociedade Independente de Comunicação, SA, referentes ao exercício de 1998.

O acto tributário impugnado é, pois, a retenção na fonte, efectuada pela SIC, de imposto sucessório por avença sobre dividendos por aquela distribuídos ao Banco Mello, SA.

Tal retenção foi efectuada, em 8/4/99, depois de o Banco Mello Investimentos, SA, ter comunicado à SIC que o Banco Mello, SA, era o detentor dessas acções, tendo a SIC enviado a este, para efeitos de IRC, a respectiva declaração em como lhe tinham sido pagos os referidos dividendos no montante líquido, após a retenção na fonte do imposto devido (v. fls. 17 a 20 do processo administrativo apenso).

Só posteriormente o Banco Mello informou a SIC ter alienado as acções à ora recorrente, tendo o respectivo registo sido efectuada em 16 e 31 de Março de 1999 (v. fls. 21 do p. a. apenso).

Foi a recorrente quem reclamou da liquidação do imposto retido na fonte pela SIC.

A reclamação graciosa foi indeferida pela AF com o fundamento de a reclamante não ser parte interessada na relação tributária em causa, por um lado, e a transmissão das acções efectuada não ser válida em virtude de as assinaturas quer do transmitente quer do adquirente constantes da respectiva declaração não terem sido reconhecidas notarialmente.

Vejamos. Têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido (artigo 65.º LGT).

A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário (n.º 1 do artigo 36.º LGT).

Como sujeitos passivos das relações tributárias, nos termos do n.º 3 do artigo 18.º da LGT, devem considerar-se as pessoas singulares ou colectivas, os patrimónios ou as organizações de facto ou de direito que, nos termos da lei, estão vinculados ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuintes directos, substitutos ou responsáveis.

Ora, nos termos do artigo 184.º do CIMSSD, aos rendimentos atribuídos aos títulos deverá ser descontado o imposto devido pela entidade que tiver de fazer o respectivo pagamento.

Estamos, assim, perante uma situação de substituição tributária, a qual se verifica quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte e que é efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido (artigo 20.º LGT).

Esta retenção deve ser efectuada no momento em for pago o rendimento devido, sendo nesse instante que se constitui a relação jurídica tributária.

Assim, quando a SIC procedeu ao pagamento dos respectivos dividendos a única informação de que dispunha era a de que as acções em causa eram do Banco Mello, SA, pelo que foi a esta entidade que efectuou esse pagamento, depois de reter na fonte o imposto devido.

Na relação jurídico tributária, então constituída, o sujeito passivo do imposto era, sem dúvida, o Banco Mello, SA, que foi substituído no pagamento do tributo pela SIC, entidade obrigada à retenção na fonte.

A recorrente não sendo sujeito passivo nessa relação não teria, em princípio, legitimidade para intervir no procedimento de impugnação da retenção efectuada.

Aliás, de acordo com os artigos 152.º do CPT e 132.º do CPPT, a retenção na fonte só pode ser impugnada pelo substituto ou pelo substituído nas condições aí previstas.

Sendo que na relação jurídica em apreço a recorrente não tem nenhuma dessas qualidades.

Só que, além dos sujeitos passivos das relações tributárias, têm ainda legitimidade para intervir no procedimento tributário outras pessoas que provem interesse legalmente protegido (artigos 37.º e 38.º CPT, 9.º CPPT e 65.º LGT), sendo de considerar ser titular de um interesse susceptível de justificar a sua intervenção no procedimento tributário quem possa ser directamente afectado pelo que nele possa vir a ser decidido.

E, se a ora recorrente conseguisse provar que à data em que a SIC efectuou o pagamento dos dividendos as acções a que estes respeitam eram suas, uma vez que se trata de acções nominativas da titularidade de uma sociedade gestora de participações sociais, a SIC não poderia ter retido qualquer imposto referente a esses títulos, nos termos do § 1.º do artigo 182.º do CIMSSD, pelo que a recorrente teria direito a receber o valor integral dos dividendos sem qualquer dedução de imposto por a retenção ser ilegal.

Assim, dada a utilidade que a recorrente obterá com a procedência da reclamação da liquidação efectuada, deve reconhecer-se-lhe a sua legitimidade para intervir nos presentes autos.

Na sentença recorrida, confirmando-se a decisão da AF, considerou-se que a recorrente não era à data do pagamento dos dividendos titular dos mesmos em virtude da sua transmissão do Banco Mello, SA para a recorrente não ser válida uma vez que a declaração modelo 5 correspondente não conteria as assinaturas do transmitente e do adquirente reconhecidas por notário, conforme estipula o artigo 26.º, n.º 1 do DL 408/82, de 29 de Setembro.

Na verdade, estabelece este normativo que as transmissões fora da bolsa, a título oneroso ou gratuito, de acções registadas somente será válida quando se utilizar declaração de modelo a aprovar por portaria do Ministro de Estado e das Finanças e do Plano, preenchida em quadruplicado e com as assinaturas do transmitente e do adquirente reconhecidas por notário no original.

Ora, no caso em apreço, isso não sucedeu, como a própria recorrente reconhece pois as assinaturas em causa foram apenas objecto de abonação bancária.

Sustenta a recorrente que não é por isso que tal transmissão não é válida uma vez que, nos termos da lei, designadamente do DL 171/89, de 26 de Maio, e do DL 21/87, de 12 de Janeiro, tal reconhecimento passou a poder ser substituído quer por abonação bancária quer por exibição dos respectivos bilhetes de identidade.

De facto, com a entrada em vigor do DL 21/87, a exibição do bilhete de identidade do signatário de qualquer documento passou a ter o mesmo valor legal do reconhecimento por semelhança da respectiva assinatura, e, nos termos do DL 171/89, para efeitos de registo e cancelamento da inscrição de acções emitidas por sociedades anónimas ou em comandita por acções, a abonação bancária da assinatura dos declarantes passou a produzir os mesmos efeitos que o reconhecimento notarial da mesma.



Só que uma coisa é o registo e o cancelamento da inscrição de acções e outra a sua transmissão fora da bolsa, para a qual os diplomas apontados não permitem afastar ou dispensar a exigência do reconhecimento notarial previsto no citado artigo 26.º do DL 408/82.

E, não estando as assinaturas do adquirente nem do transmitente constantes da declaração respectiva reconhecidas notarialmente, é evidente que a transmissão das acções carece, assim, de validade pelo que a recorrente não pode invocar a sua titularidade.

Razão por que bem andou a SIC ao pagar os dividendos respeitantes a essas acções a quem detinha ainda legalmente a sua titularidade, ou seja, ao Banco Mello, SA.

Bem como ao reter no acto de pagamento desses dividendos o imposto devido, nos termos e em cumprimento do disposto no artigo 184.º CIMSSD, uma vez que a isenção prevista no § 1.º do artigo 182.º CIMSSD não inclui os bancos.

Sem que esta situação viole, de alguma forma, o artigo 104.º, n.º 2 da CRP, pois é ao legal titular das acções a quem se está a exigir o imposto devido no acto do pagamento dos seus dividendos.

Assim, não obstante reconhecer-se à recorrente a sua legitimidade para intervir em sede de impugnação do acto tributário aqui em causa, não pode deixar-se de concluir, por outro lado, pela legalidade do mesmo.

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

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

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Falta de notificação da liquidação no prazo de caducidade.*

### Sumário:

*A notificação da liquidação depois de decorrido o prazo de caducidade constitui fundamento de oposição à execução fiscal, enquadrável na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.*

Processo n.º 844/07-30.

Recorrente: Ministério Público e Fazenda Pública.

Recorrido: Rui Alberto Fernandes dos Santos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – RUI ALBERTO FERNANDES DOS SANTOS e ELSA MARIA DOS SANTOS deduziram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa oposição a uma execução fiscal que contra ele corre termos no Serviço de Finanças de Cascais.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que sucedeu na competência daquele Tribunal, julgou a impugnação procedente.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público naquele Tribunal interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

1. Só a falta de notificação da liquidação antes de decorrido o prazo da caducidade integra o fundamento de oposição constante da alínea e) do art. 204.º do CPPT;

2. Decorrido o prazo da caducidade, a falta de notificação integra-se na própria caducidade concretizando ilegalidade da liquidação, fundamento de impugnação judicial e não de oposição à execução;

3. No caso vertente, já havia decorrido o prazo da caducidade quando foi instaurada a execução fiscal;

4. Logo, sendo caso de conhecimento da caducidade do direito à liquidação, havia erro na forma de processo;

5. Não reconhecendo o erro na forma de processo e conhecendo, ao invés, da caducidade do direito à liquidação violou a dita sentença recorrida, entre outros preceitos, o art. 97.º n.ºs 2 da LGT e art. 204.º, n.º 1 do CPPT;

6. Não obstante o erro na forma de processo e o disposto no art. 98º n.º 4 do CPPT e no art. 97.º, n.º 3 da LGT, não era viável no caso vertente a convalidação na forma de processo adequada uma vez que o pedido formulado, de extinção da execução fiscal, não se compagina com a forma de processo da impugnação judicial.

Nestes termos, julgando-se procedente o presente recurso, deverá ser revogada a dita sentença recorrida.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A. A Administração Fiscal efectuou uma liquidação adicional de IRS do ano de 1997 relativamente aos Oponentes – fls. 14;

B. Em data anterior a 25-10-2002, foi enviada carta registada, com aviso de recepção, para a morada constante como domicílio fiscal dos Oponentes – fls. e 15;

C. A carta referida em B foi devolvida com indicação pelos CTT de “Avisado não atendeu 25-10-02” – fls. 15;

D. Em 12 -05-2003, foi remetido ao primeiro Oponente aviso de citação para a execução fiscal instaurada para cobrança da quantia correspondente ao imposto liquidado pela liquidação referida em A – fls.18.

3 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se pode ser invocado como fundamento de oposição à execução fiscal a caducidade do direito de liquidação, quando a notificação desta não foi efectuada dentro do prazo de caducidade.

Antes do CPPT, o regime da caducidade do direito de liquidação estava previsto no art. 33.º do CPT, em que se estabelece que *«o direito à liquidação de impostos e outras prestações tributárias caduca se a liquidação não for notificada ao contribuinte no prazo de cinco anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo daquele em que ocorreu o facto tributário ou, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu»*.

Em termos lógicos, sendo a notificação da liquidação um acto posterior e exterior a esta, destinado a assegurar a sua eficácia (arts. 64.º, n.º 1, do CPT), a sua falta, bem como as suas deficiências ou ilegalidades, deveriam afectar apenas a sua eficácia e não a validade do acto notificado. Aliás, o entendimento sempre adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo, em geral, era o de que o acto de notificação de um acto tributário é um acto exterior e posterior a este e os vícios que afectem a notificação, podendo determinar a ineficácia do acto notificado, são insusceptíveis de produzir invalidade do acto notificado, por não terem a ver com o próprio acto nem com os seus pressupostos. <sup>(1)</sup>

Porém, na vigência do CPT, a jurisprudência foi-se formando no sentido de que, nas situações em que a liquidação havia sido efectuada dentro do prazo de caducidade, mas a notificação ocorrera depois desse prazo, a legalidade da liquidação era afectada pela falta ou irregularidade da notificação, que era um requisito de validade da própria liquidação, entendida não em sentido estrito, como o acto que fixa o tributo, mas em sentido lato, como processo de liquidação, integrado por um conjunto de actos conexonados com tal fixação e sua imposição ao destinatário. Neste contexto, a notificação do acto de liquidação era um requisito necessário para não ocorrer a caducidade do direito de liquidar e, por isso, a sua falta afectava a legalidade do processo de liquidação, globalmente considerado.

Por isso, se entendia que o vício da liquidação, em sentido lato, constituído pela não notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, podia apenas ser suscitado em impugnação judicial, que é o meio processual adequado para apreciar a validade de actos de liquidação, e não em oposição à execução fiscal, que está vocacionada, embora com excepções, para apreciar a existência de fundamentos de inexigibilidade da obrigação tributária liquidada.

No entanto, este entendimento não obstava a que, se uma execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação da dívida exequenda, o contribuinte pudesse opor-se, invocando como fundamento a ineficácia daquele acto, pois a sua eficácia dependia da notificação (art. 64.º do CPT) e sem notificação a dívida era inexigível. Na verdade, as situações de falta de notificação antes da execução, afectando a exigibilidade da dívida exequenda e não se enquadrando em qualquer das alíneas anteriores, constituem fundamento de execução fiscal como, sempre entendeu este Supremo Tribunal Administrativo, face às normas dos arts. 176.º, alínea g), do CPCI e 286.º, n.º 1, alínea h) do CPT, a que corresponde actualmente o art. 204.º, n.º 1, alínea i), do CPPT. <sup>(2)</sup>

O art. 45.º da LGT manteve o essencial do mesmo regime de caducidade do direito de liquidação ao estabelecer que *«o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro»*.

Porém, o CPPT veio introduzir na alínea e) do seu art. 204.º um novo fundamento de oposição à execução fiscal, não previsto no art. 286.º do CPT, que é a «*falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*».

Esta fórmula é ambígua, pois tanto pode ser interpretada

– como reportando-se a situações em que, antes da execução, ocorreu uma notificação, mas ela foi efectuada fora do prazo de caducidade do direito de liquidação;

– como a situações em que não ocorreu qualquer notificação e a execução foi instaurada dentro desse prazo de caducidade;

– como a todas as situações em não ocorreu uma notificação da liquidação no prazo de caducidade, por isso, tanto aquelas em que a execução foi instaurada antes do termo do prazo de caducidade, como aquelas em que a execução foi instaurada depois deste termo.

A introdução do fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, a par da manutenção de todos os fundamentos de oposição previstos anteriormente no art. 286.º, corresponde, forçosamente, a uma intenção legislativa de **aumentar** os fundamentos de oposição, pois, como é óbvio, se se pretendesse que fossem os mesmos admitidos no CPT, reproduzir-se-iam os aí admitidos em vez de **aditar um novo fundamento**.

Assim, constatando-se que o CPPT mantém, na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, o fundamento de oposição previsto na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º do CPT, que abrangia todas as situações em que a execução fiscal fosse instaurada sem prévia notificação, conclui-se com segurança que a alínea e), ao **aumentar** os fundamentos, não se reporta a situações em que a execução fiscal foi instaurada sem prévia notificação do acto de liquidação da dívida exequenda, que se enquadram na referida alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, da mesma forma que antes se enquadravam na alínea h) do n.º 1 do art. 286.º

Por isso, estando fora do âmbito daquela alínea e) as situações em que **não ocorreu notificação**, o sentido da expressão «*falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*» é, necessariamente, o de referenciar situações em que **ocorreu notificação, mas esta foi efectuada fora do prazo de caducidade**.

Isto é, com o CPPT repôs-se a coerência do sistema global de meios de defesa dos contribuintes em matéria tributária, ao tornar a notificação intempestiva da liquidação fundamento de inexigibilidade da obrigação tributária em vez de ilegalidade da liquidação notificada.

Na verdade, à face do novo regime, a notificação intempestiva não constitui ilegalidade do acto notificado, à semelhança do que sucede em relação à generalidade de todos os outros actos administrativos e tributários; esse vício do acto de notificação (intempestividade) afecta-o apenas a ele próprio e não ao acto notificado, retirando-lhe a potencialidade de produzir os efeitos que produziria se não enfermasse dessa ilegalidade, que era o de atribuir eficácia ao acto notificado.

Assim, é agora claro que tanto a falta de notificação como a falta de uma notificação tempestiva afectam a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade, pelo que é na oposição que devem ser invocadas tanto a inexistência de qualquer notificação como a intempestividade da notificação que tenha sido efectuada.

Este regime é, globalmente, mais coerente do que o sustentado pela referida jurisprudência na vigência do CPT, pois a notificação de qualquer acto é um acto autónomo e posterior ao acto notificado e, por isso, é duvidosa a razoabilidade do entendimento que se na vigência do CPT se adoptava, no sentido de a falta ou vício da notificação afectar a validade do acto de liquidação, acto este que já estava praticado e permanecia como estava independentemente da notificação.

De qualquer forma, mesmo que se entenda, na esteira da jurisprudência anterior, que a intempestividade da notificação é vício do acto de liquidação e contende com a sua legalidade, o que resulta da alínea e) é que essa ilegalidade, como sucede com outras, pode ser apreciada no processo de execução fiscal. <sup>(3)</sup>

Para além disso, a interpretação que mais linearmente decorre do texto da alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT é, na falta de qualquer elemento textual que suporte uma interpretação restritiva, a de que a oposição pode **sempre** ter por fundamento «*a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade*» e não apenas quando a execução foi instaurada antes de este prazo se completar, como pretende o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público Recorrente. Por isso, num domínio de processos contenciosos em que é dada abertura ampla à possibilidade de intervenção autónoma dos particulares sem representação através de advogado <sup>(4)</sup>, é de presumir que um legislador que sabe exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do CC), ao elaborar uma norma que se reporta à intervenção primária dos particulares no processo, não deixaria de expressar mais claramente o seu pensamento se entendesse que a norma deveria ter a interpretação fortemente restritiva que consubstanciaria na sua aplicação apenas a casos em que a execução fosse instaurada ainda dentro do prazo de caducidade e sem prévia notificação.

Conclui-se assim que, quer se entenda que a apreciação da intempestividade da notificação da liquidação contende com a eficácia do acto notificado quer se entenda que constitui juízo sobre a sua legalidade, essa intempestividade é fundamento de oposição à execução fiscal. <sup>(5)</sup>

Por isso, a sentença recorrida não merece censura, ao julgar a oposição procedente com base nessa intempestividade.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida. Sem custas, por o Ministério Público estar isento (art. 2.º do CCJ).

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Baeta de Queiroz* (vencido pelas razões expostas no acórdão de 31 de Outubro passado, processo n.º 788/07, de que fui relator).

(<sup>1</sup>) Neste sentido, entre muitos outros, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

- de 13-4-83 (do Pleno, publicado AD, n.º 262, página 1205);
- de 6-7-88, recursos n.ºs 5608 e 5630, CTF n.º 352, páginas 368 e 562;
- de 28-9-88, recurso n.º 5631, CTF n.º 352, página 575;
- de 26-11-88, recurso n.º 4905, CTF n.º 353, página 230;
- de 3-5-89, recurso n.º 5472, AP-DR 15-5-91, página 522,
- de 12-7-89, recurso n.º 10428, AP-DR de 28-2-92, página 924;
- de 9-10-91, recurso n.º 13540, AP-DR de 20-1-94, página 440;
- de 23-9-92, recurso n.º 13713, AP-DR de 30-6-95, página 2237;
- de 14-10-92, recurso 14070, AP-DR de 9-10-95, página 2521; e
- de 2-12-93, recurso n.º 14471, AP-DR de 20-5-96, página 4152;
- de 3-5-2000, recurso n.º 22608.

(<sup>2</sup>) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do STA:

- de 16-11-1994, recurso n.º 18059, AP-DR de 20-1-97, página 2585;
- de 5-4-1995, recurso n.º 18445, AP-DR de 14-8-97, página 1015;
- de 22-5-1996, recurso n.º 20342, AP-DR de 18-5-98, 1768
- de 26-6-96, recurso n.º 18427, AP-DR de 18-5-98, página 2182;
- de 23-10-1996, recurso n.º 20783, AP-DR de 28-12-98, página 3060;
- de 13-11-1996, recurso n.º 20787, AP-DR de 28-12-98, página 3440;
- de 27-11-1996, recurso n.º 20692, CTF n.º 385, página 364, e no AP-DR de 28-12-98, página 3617;
- de 5-3-97, recurso n.º 21304, AP-DR de 14-5-99, página 760,
- de 19-3-97, recurso n.º 21120, AP-DR de 14-5-99, página 802;
- de 21-5-1997, recurso n.º 21605, AP-DR de 9-10-2000, 1563;
- de 11-3-1998, recurso n.º 22207, AP-DR de 8-11-2001, página 885;
- de 7-10-1998, recurso n.º 22349, AP-DR de 21-1-2002, página 2727;
- de 10-2-1999, recurso n.º 22290, CTF n.º 394, página 322, e no *BMJ* n.º 484, página 199;
- de 3-3-1999, recurso n.º 22902;
- de 9-3-2000, recurso n.º 23699, AP-DR de 21-11-2002, página 845;
- de 24-10-2001, recurso n.º 26430, AP-DR de 13-10-2003, página 2436;
- de 20-2-2002, recurso n.º 26291, AP-DR de 16-2-2004, página 561;
- de 6-10-2005, recurso n.º 500/05.

(<sup>3</sup>) Apesar de, em princípio, a execução fiscal não se destinar a apreciar a legalidade da dívida exequenda, esta apreciação pode fazer-se em vários casos, enquadráveis nas alíneas *a)*, *g)* e *h)*.

(<sup>4</sup>) Apenas é obrigatória a constituição de advogado, na 1.ª instância, quando o valor da causa exceda o décuplo da alçada dos tribunais tributários (art. 6.º, n.º 1, deste Código).

(<sup>5</sup>) Independentemente de, se for considerado fundamento de ilegalidade do acto de liquidação, poder também ser invocada em impugnação judicial.

É, aliás, o que sucede com as outras situações em que pode ser apreciada a legalidade do acto de liquidação em oposição à execução fiscal, designadamente as enquadráveis nas alíneas *a)* e *g)* do n.º 1 do art. 204.º, que tanto podem ser invocadas em impugnação judicial como em oposição à execução fiscal [nas situações referidas na alínea *h)* por definição, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda apenas pode ser apreciada na oposição à execução fiscal.

## Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Indeferimento liminar. Ilegalidade concreta da dívida exequenda. Erro na forma de processo.*

### Sumário:

- I — *Os fundamentos da execução fiscal são os taxativamente indicados nas várias alíneas do n.º 1 do artigo 20.º do CPPT.*
- II — *A legalidade em concreto da dívida exequenda não pode, em princípio, ser apreciada em sede de oposição fiscal, mas antes, em impugnação judicial de liquidação.*

*III — Nos casos de erro na forma de processo, a convalidação da oposição execução fiscal em acção administrativa especial, como preceituam os artigos 97.º, n.º 3 da LGT e 98.º, n.º 4 do CPPT não é possível no caso do tribunal não dispor de elementos bastantes para concluir pela sua tempestividade.*

Processo n.º 867/07-30.

Recorrente: Centro Cultural Frei Agostinho da Cruz e Diogo Bernardes.

Recorrido: Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I. P.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam na secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1- “Centro Cultural Frei Agostinho da Cruz e Diogo Bernardes” vem interpor recurso do despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que rejeitou liminarmente a petição de oposição à execução fiscal para cobrança de verbas em dívida ao Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I.P., no montante total de € 32.068,14, sendo € 20.042,59 componentes do Fundo Social Europeu e € 12.025,55 do Estado Português, tendo formulado as seguintes conclusões:

I — O Oponente invoca a nulidade de todo o processo a partir da sua notificação para exercer o direito de audição por violação, pelo Exequente, do artº 101º, n.º 1 do C.P.A..

II — Esta nulidade, uma vez conhecida e declarada, conduz à nulidade de todos os actos subsequentes, designadamente à nulidade da liquidação da dívida.

III — A nulidade da liquidação equivale à anulação exequenda, podendo o tribunal dela conhecer mesmo se não declarada pela administração tributária.

IV — E a anulação da dívida exequenda constitui o fundamento da Oposição previsto no 204º, n.º 1, alínea f) do C.P.P.T..

V — A notificação para o Executado repor as verbas que compõem a quantia exequenda não contém qualquer indicação sobre os meios de defesa do notificando, nem sobre o prazo para reagir contra a decisão notificada.

VI — Esta omissão viola o disposto no nº2 do artº 36º do C.P.P.T. e constitui uma nulidade que invalida todo o processado ulterior.

VII — Tal omissão, constitui, também uma nulidade por violação do disposto no n.º 3 do artº 268º da Constituição da República Portuguesa.

VIII — Tais nulidades são do conhecimento oficioso do Tribunal e os factos que a consubstanciam estão documentalmente provados nos autos (cópia da própria notificação).

IX — A violação das referidas disposições constitui, assim, um dos possíveis fundamentos enquadráveis no artº 204º, n.º 1, alínea j) do C.P.P.T..

X — A legislação que regula a matéria em causa (formação profissional no âmbito do P.O.E.F.D.S.) não assegura um processo gracioso próprio de impugnação deste tipo de dívidas, mas, unicamente, o direito de audição previsto no artº 100º e ss. do C.P.A..

XI — Na falta de processo gracioso próprio a impugnação dessas dívidas far-se-á na execução fiscal ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do 204º do C.P.P.T..

XII — Por último, a apresentação dos recibos comprovativos dos pagamentos em causa, acompanhada, ainda por cima, da conexão de cada um deles com o respectivo fluxo bancário, constitui prova documental bastante de que as despesas em causa foram efectiva e tempestivamente pagas.

XIII — Tal pagamento toma a dívida exequenda absolutamente inexigível.

XIV — Esta inexigibilidade não comporta qualquer apreciação sobre a legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem interfere com qualquer matéria da exclusiva competência da entidade que extraiu o título executivo, o I.G.F.S.E..

XV — Tal inexigibilidade configura, por isso, um fundamento enquadrável no artº 204º, n.º 1, alínea j) do C.P.P.T..

XVI — As nulidades referenciadas nos n.ºs 1 e 2 supra tomavam tempestiva, por força do disposto no artº 58º, n.º 1 do C.P.A., a convalidação da Oposição em Acção Administrativa Especial.

XVII — O título executivo deverá ser declarado nulo por falta do requisito essencial que é a indicação do domicílio do devedor.

XVIII — Nulidade esta que é de conhecimento oficioso e que pode ser invocada, como aqui e agora o está sendo, até ao trânsito em julgado da decisão final.

XIX — A decisão recorrida, de indeferimento liminar da Oposição deduzida pelo Recorrente viola, assim, entre outras, as disposições das alíneas f), h) e j) do artº 204º do C.P.P.T., o n.º 3 do artº 268º da Constituição da República, o artº 58º, n.º 1 do C.P.A. e os 163º, n.º 1, alínea b) e 165º, nº4 ambos do C.P.P.T..

O Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. A factualidade alegada pelo recorrente está totalmente fora do alcance do regime previsto no art. 204.º do CPPT, já que não é subsumível a nenhum dos fundamentos que, de forma taxativa, ali se encontram enunciados e que sempre implicaria a discussão da legalidade concreta da dívida exequenda, o que, nos termos do disposto nas alíneas h) e i) do n.º 1 do mesmo preceito legal, está vedado no processo de oposição à execução fiscal;

2. A oposição poderá ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação conforme estabelece a alínea h) do artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário

3. O recorrente, poderia ter intentado, com fundamento na eventual ilegalidade dos actos do Gestor do POEFDS e do IGFSE, as competentes acções administrativas especiais, nos termos conjugados do n.º 1 e do n.º 2 alínea a) do art.º 46.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e n.º 1 do art. 51.º do mesmo Código e, preliminarmente, ou como incidente, as correspondentes providências cautelares de suspensão da eficácia dos mesmos, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 112.º deste diploma legal, o que não fez.

4. Não é possível convalidar a Oposição em Acção Administrativa Especial por esta se mostrar intempestiva, face ao prazo de caducidade previsto no art.58.º n.º 2 alínea b) do CPTA;

5. Os “alegados” vícios de violação do disposto no art. 100.º do CPA e a falta de fundamento das reduções efectuadas geram tão só a sua anulabilidade, não sendo a mesma invocável a todo o tempo (artigos 133.º, 135.º, 136.º, n.º 2 todos CPA e alínea 58.º n.º 2 alínea b) do CPTA);

6. Nos termos do disposto no art. 165.º n.º 1 alínea b) do CPPT a falta de requisitos essenciais do título executivo só constitui nulidade insanável quando não puder ser suprida por prova documental;

7. Na documentação anexa ao título executivo, que do mesmo faz integrante, consta o domicílio do recorrente, pelo que a eventual nulidade se encontra suprida;

8. A nulidade do título executivo não constitui fundamento legal de Oposição, devendo antes ser objecto de Reclamação nos termos do disposto no art. 276.º do CPPT;

9. É posição já dominante na jurisprudência que a nulidade por falta de requisitos essenciais do título executivo não consubstancia fundamento de oposição previsto na alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, só podendo ser invocada (ou conhecida oficiosamente) no processo executivo e nunca em processo de oposição;

10. Não tendo o recorrente suscitado a questão da nulidade do título executivo no tribunal a quo não o pode fazer perante o tribunal de recurso;

11. O Despacho impugnado tem pleno suporte de facto e de direito, não violando, consequentemente, qualquer norma ou disposição legal.

O Ex.mo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

Recorrente: Centro Cultural Frei Agostinho da Cruz e Diogo Bernardes.

Âmbito do recurso: despacho de indeferimento liminar da petição inicial de oposição por não ter sido alegado nenhum dos fundamentos admitidos pelo art. 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Alega o recorrente que a oposição fiscal deduzida era o único meio processual que lhe foi facultado para aferir discutir da legalidade em concreto da dívida exequenda e demais questões que estiveram na origem do despacho de restituição das verbas atribuídas no âmbito do Programa Operacional Emprego Formação e Desenvolvimento Social.

Invoca ainda a nulidade do título executivo e inexigibilidade da dívida exequenda.

Fundamentação:

A nosso ver o presente recurso não merece provimento.

Com efeito, e como resulta de uma análise da matéria levada à petição inicial, os fundamentos ali invocados reconduzem-se à ilegalidade concreta e relativa da dívida exequenda.

Ora dispõe o art. 204 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que só pode servir de fundamento de oposição à execução fiscal a ilegalidade abstracta, que não concreta, da dívida exequenda.

Como refere Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado, 4 edição, pag. 872, a ilegalidade abstracta não reside «directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas reside na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado.

Cabem aqui todos os casos de actos que aplicam normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitárias ou internacionais vigentes em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares.

A ilegalidade é abstracta porque, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação em concreto».

O legislador admitiu porém uma excepção a este princípio, permitindo a discussão da ilegalidade concreta da dívida exequenda nos termos estritos que constituem o fundamento da al.h) do artº 204 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim, e de acordo com a referida alínea, a ilegalidade concreta da dívida exequenda poderá constituir fundamento de oposição «sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação».

Não é porém esse o caso subjudice, já que, como se sublinha na decisão recorrida, o recorrente foi notificado da decisão final para proceder à reposição das verbas concedidas, tendo tal notificação sido efectuada mediante carta registada com A/R,

Ora a deliberação do Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu que notifica o interessado para restituir verbas atribuídas no âmbito do POEFDS integra a prática de um acto administrativo passível de recurso contencioso (nomeadamente a acção administrativa especial).

Daí que não proceda o argumento do recorrente no sentido de que a oposição fiscal deduzida era o único meio processual que lhe foi facultado para aferir discutir da legalidade em concreto da dívida exequenda e demais questões que estiveram na origem da decisão de reposição das verbas atribuídas.

Acresce que o recorrente vem também invocar a nulidade do título executivo por falta de requisitos essenciais, fundamento esse que não foi invocado na oposição e que não foi objecto da decisão sob recurso.

Ora, como é sabido, os recursos jurisdicionais, salvo o dever de conhecimento officioso, o que não é o caso, visam apenas o reexame da decisão recorrida com vista à sua eventual anulação ou revogação 1.

Não constituem, pois, o meio processual adequado a decidir questões não apreciadas pela decisão judicial com eles impugnada, pelo que também aqui não pode proceder a argumentação do recorrente.

Nestes termos somos de parecer que o presente recurso deve ser julgado improcedente, confirmando-se o julgado recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — O despacho recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1. A Oponente, no âmbito do exercício da sua actividade procedeu à execução de um projecto de formação profissional no âmbito do POEFDS - Programa Operacional Emprego, Formação e Desenvolvimento Social, no período compreendido entre 15/05/2002 e 16/09/2003, financiado em parte pelo Estado português e noutra parte pelo Fundo Social Europeu;

2. Em 29/03/2005, a Oponente foi notificada para até ao dia 5 de Abril seguinte, exercer do direito de audição sobre o Relatório de Controlo n.º 136.1, o qual considerava como não elegíveis algumas despesas;

3. Mediante carta expedida a 05/04/2005, o Oponente exerceu o seu direito de audição;

4. Em 15/03/2006, o Oponente foi notificado, mediante carta registada com aviso de recepção, pelo Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I.P., para restituir, no prazo de trinta dias, verbas atribuídas no âmbito do POEFDS acima referido, no montante total de € 32.068,14, sendo €20.042,59 componentes do FSE e € 12.025,55, do Estado português;

5. Em 27/11/2006 (segunda-feira) foi deduzida a presente Oposição.

3- O despacho sob recurso, por não ter sido alegado algum dos fundamentos estabelecidos nas diversas alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, indeferiu liminarmente a oposição à execução fiscal que fora deduzida.

Para tanto, ponderou-se na decisão que o oponente, invocando a eventual ilegalidade das restituições das verbas que recebera, pretendia discutir a ilegalidade dessa dívida, o que não era admissível em sede de execução fiscal, tanto mais que, tendo sido notificado por carta registada com aviso de recepção da decisão final, teve oportunidade de reagir contenciosamente contra esse acto, o que não fez.

Vejamos.

Da matéria levada à petição inicial constata-se que o oponente defende, por um lado, a nulidade do acto administrativo que ordena a restituição das verbas em causa como decorrência da violação dos seus direitos de defesa em sede de procedimento administrativo, e, por outro lado, pugna pela elegibilidade das despesas que realizara no quadro da execução de um projecto de formação profissional integrado no POEFDS- Programa Operacional Emprego, Formação e Desenvolvimento Social.

Ora, toda esta matéria se prende com a ilegalidade concreta da dívida que se pretende executar, que constitui, em princípio, tão só fundamento de impugnação judicial da respectiva liquidação (artigo 99.º do CPPT), sendo certo que, à luz da alínea a), n.º 1 do artigo 204.º ainda do CPPT, apenas a ilegalidade abstracta da dívida exequenda constitui fundamento de oposição à execução fiscal.

Como salienta Jorge Lopes de Sousa, in CPPT, 5ª. edição, 2.º Volume, pag.333, já citado no douto parecer do Ex.mo Procurador-Geral Adjunto, *“está-se, aqui, perante aquilo que doutrinária e jurisprudencialmente se designa por ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação, que se distingue da ilegalidade em concreto por na primeira estar em causa a ilegalidade do tributo e não a mera ilegalidade do acto tributário ou da liquidação; isto é, na ilegalidade abstracta a ilegalidade não reside directamente no acto que faz a aplicação da lei ao caso concreto, mas na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado”* - neste mesmo sentido, entre outros, se pode ver os acórdãos de 2-11-06, 22-11-06 e 7-02-07, nos recursos n.ºs 518/06, 825/05 e 619/06, respectivamente.

Por outra parte, o oponente também não poderá valer-se da previsão constante da alínea h), n.º 1, do artigo 204.º do CPPT que permite, em sede de oposição fiscal, o fundamento da ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

Com efeito, na situação “sub judicio”, é um facto que o oponente foi notificado por carta regista com A/R da deliberação do Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu para proceder à restituição das verbas.

Como assim, definindo-se essa deliberação como verdadeiro acto administrativo (artigo 120.º do CPA), dúvidas não restam de que ao oponente, ora recorrente, foi facultada a possibilidade de o impugnar na via contenciosa através da pertinente acção administrativa especial.

De notar, por último, que a inexistência de um meio gracioso de impugnação das deliberações do IGFSE irreleva para efeito da previsão constante da aludida alínea h), já que nesta apenas está em causa a inexistência de um meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.

Improcedem, deste modo, as conclusões 1.ª a 11.ª da alegação do recorrente.

Nas conclusões 12.º a 15.º vem o recorrente defender que a dívida exequenda seria “absolutamente inexigível”, uma vez que as despesas a que se reporta teriam sido “efectiva e tempestivamente pagas”, o que constituiria fundamento para oposição à execução fiscal ao abrigo da alínea I) n.º 1, do CPPT, sendo certo que o seu conhecimento não comporta qualquer apreciação da legalidade da dívida exequenda.

Quanto a esta questão importa salientar que não constitui fundamento de oposição, uma vez que contende com a elegibilidade das despesas realizadas e, como tal, tem a ver unicamente com a legalidade do acto administrativo que ordenou a reposição das verbas em causa.

Relativamente à invocada nulidade do título executivo por falta do requisito formal da indicação do domicílio do devedor (conclusões 17.º e 18.º), sendo o seu conhecimento oficioso como decorre do n.º 4 do artigo 165.º do CPPT, dir-se-á que não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, atenta a taxatividade da enumeração constante do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, antes configura nulidade que deve ser suscitada no próprio processo de execução no pressuposto de que a aludida falta não possa ser suprida por prova documental- artigo 165.º, n.º 1, alínea b) do mesmo Código-cfr. acórdão de 28-02-07, no recurso n.º 1178/06.

De improceder, portanto, as conclusões 12.º a 15.º, 17.º e 18.º

Por último, importa ponderar a hipótese de convalidação do presente processo de oposição fiscal em acção administrativa especial impugnatória a respeito das ilegalidades que são assacadas na petição inicial à liquidação da dívida exequenda, tendo em atenção a prescrição constante do artigo 97.º, n.º 3 da LGT no sentido da correcção do processo quando o meio usado não for o adequado, o que de igual modo estabelece o artigo 98.º, n.º 4 do CPPT

Ora, tendo o recorrente sido notificado da deliberação do IGFSE em 15-03-06 e a oposição sido deduzida em 27-11-06 (4.e 5. da matéria de facto), inelutável será concluir que, por desrespeito do prazo de três meses previsto no artigo 58.º, n.º 2, alínea a) do CPTA, a petição inicial será intempestiva no caso dessas ilegalidades gerarem mera anulabilidade.

Contudo, o recorrente defende que essas ilegalidades (violação do direito de audição e elegibilidade das despesas) são causa bastante da nulidade do acto e daí que sejam invocáveis a todo o tempo (artigo 134.º, n.º 2 do CPA).

Acontece que este Supremo Tribunal não dispõe de elementos bastantes para dirimir essa questão e concluir pela tempestividade ou não da acção administrativa especial e daí que não seja possível efectuar a convalidação- ver, neste sentido, o recente acórdão de 11-12-07, no processo n.º 891/07, em situação em tudo idêntica e em que as partes são as mesmas.

Como também se adverte no aresto acima citado, isso não impede que o recorrente, que assaca nulidades ao acto administrativo em causa, de propor a respectiva acção administrativa especial, competindo ao tribunal competente apreciar a tempestividade ou intempestividade dessa acção

Improcede, assim, a conclusão 16.º

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — *Miranda de Pacheco* (relator) — *Jorge Lino* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 19 de Dezembro de 2007.

### Assunto:

*IRS. Questão de facto. Tribunal de revista. Acto isolado. Fundamentação do acto tributário. Erro sobre os pressupostos de facto e de direito. Custos. Ónus da prova.*



**Sumário:**

- I — O Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista que é, em processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, apenas conhece de direito, não se inscrevendo na sua apreciação pretensos erros na apreciação da prova e na fixação dos factos materiais (cfr. artigo 21.º, n.º 4 do ETAF, na anterior redacção), salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que exija a força de determinado meio de prova (cfr. artigo 722.º, n.º 2 do CPC).*
- II — A fundamentação do acto tributário tem de ser contemporânea deste, irrelevando para a mesma o facto de posteriormente ser prestada na impugnação judicial informação relativa aos custos levados em conta no apuramento da matéria tributável e que se limita a esclarecer como a AF chegou ao valor global fixado.*
- III — Tratando-se da determinação do rendimento tributável de um acto isolado, a AF apenas está obrigada a deduzir os encargos devidamente comprovados e necessários à obtenção do rendimento bruto, até à sua concorrência e com as limitações previstas no artigo 33.º (artigo 30.º CIRS), sendo aos recorrentes, enquanto sujeitos passivos, que lhes compete o ónus da prova dos custos indispensáveis à obtenção dos proveitos (artigo 23.º CIRC).*

Processo n.º 874/07-30.

Recorrente: Álvaro Martins Rebelo Pires e outra.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr.º Cons. Dr. António Calhau.

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

**I** – Álvaro Martins Rebelo Pires e outra, com os sinais dos autos, não se conformando com o acórdão do TCAS que, concedendo provimento ao recurso da Fazenda Pública interposto da sentença do Mmo. Juiz do TAF de Castelo Branco, julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação adicional de IRS do ano de 1993, no montante de 15.511.722\$00, dele vêm recorrer para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

1- O acto de liquidação impugnado enferma de erro nos pressupostos de facto, erro aliás confessado na Informação datada de 17/11/1997, quando a Administração Tributária assume que considerou 6.000.000\$00 de custos presumidos ao contrário do que afirmava no acto impugnado laborando num “valor de mercado” para o terreno equivalente ao valor de 71.768.271\$00 decorrente dos “documentos comprovativos da despesa efectuada”.

2- Desta forma, e porque há notório erro nos pressupostos de facto que enformaram o acto de liquidação deve o mesmo ser anulado – art.º 133.º a 135.º do CPA.

Acresce ainda que,

3- O recurso a custos presumidos não foi oportunamente notificado ao recorrente sendo certo ainda que,

4- Não foi fundamentada nem a decisão de recurso a presunções, nem a sua quantificação,

5- Limitando-se a Administração Tributária a afirmar que os mesmos estão “dentro do razoável”, sem apontar qualquer critério ou parâmetro objectivo para a fixação dos custos presumidos naqueles valores;

6- O que sempre constitui falta de fundamentação, que inquina o acto tributário de vício de forma, gerando a sua nulidade.

7- Ao não sancionar os vícios supra citados, o duto Acórdão recorrido incorre em erro de julgamento ao considerar que a Informação de 1997 nada de novo traz ao acto de liquidação impugnado.

8- Pois não é o mesmo afirmar que se parte de 71.768.371\$00 de custos documentados de despesa – factos provados em 3.º - (nos quais, relembre-se não estava considerado o valor do terreno por não ter sido uma despesa) do que afirmar que são considerados 65.768.371\$00 de despesa documentada e 6.000.000\$00 de custos presumidos a título de deslocações e de “valor do terreno” – factos provados em 10.º.

9- E no acto tributário impugnado a Administração Tributária considera o valor de 71.768.371\$00 (despesa documentada) como o “valor do terreno” quando, mais tarde, afirma ter presumido o valor de 4.000.000\$00 como “valor do terreno”.

10- Tanto mais que, tributando-se a actividade do recorrente na categoria “C” de IRS, impunha-se a avaliação do terreno na deslocação do seu património pessoal para o empresarial de acordo com as regras do art.º 32.º, n.º 1 do CIRS,

11- O que não foi feito, enfermado o acto tributário impugnado de erro quer nos pressupostos de facto quer nos pressupostos de direito.

12- Impunha-se, assim, ao Tribunal *a quo* ter decidido em sentido inverso, anulando o acto impugnado.

Foram violadas as normas constantes do art.º 1.º do DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho, art.º 77.º da LGT, art.º 268.º, n.º 3 da CRP, art.ºs 19.º, alínea a), 21.º, 80.º a 82.º do CPT, art.º 32.º, n.º 1 do CIRS e art.ºs 133.º a 135.º do CPA.

Contra-alegando, vem a representante da Fazenda Pública dizer que:

«Atendendo:

- Ao juízo de facto efectuado pelo TCAS;

- A que a matéria de facto não é susceptível de, mesmo num recurso de 3.º grau como o presente, de ser reapreciada pelo STA, que apenas conhece de matéria de direito (art.º 12.º, n.º 5 do actual ETAF e art.º 21.º, n.º 4 do ETAF aprovado pelo DL 129/84, de 27/4).

Deverá ser confirmado o juízo de direito contido no acórdão recorrido que deverá ser confirmado, considerando-se o presente recurso totalmente improcedente.».

O Exmo. PGA junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**II** – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. O impugnante dedica-se à actividade de venda de terrenos para construção (acto isolado);

2. Com referência aos anos de 1990 a 1993 foi, o impugnante, sujeito a uma acção inspectiva que culminou com a elaboração do relatório de 18/09/1995, que constitui fls. 81 e segs. dos autos e aqui se dá por integralmente reproduzido face à sua extensão;

3. Consta daquele relatório, textual, expressa e, designadamente, o seguinte: «Quanto aos custos (...) socorri-me dos documentos comprovativos da despesa efectuada ao longo dos anos, chegando à conclusão que o seu montante é de 71.768.371 \$00, e, por conseguinte, o respectivo “valor de mercado”.

Naquela importância estão incluídas todas as infraestruturas, designadamente, terraplanagem, esgotos, águas, electricidade, arruamentos, deslocações, etc.».

4. No seguimento do relatório de inspecção foi alterado, por despacho do Sr. Director de Finanças, de 06/11/1995, a fls. 86, o rendimento colectável dos impugnantes para 37.160.993\$00, dele constando a seguinte fundamentação.

«Correcções técnicas da categoria “C”-Acto isolado

De harmonia com a informação prestada pelos Serviços de Inspeção Tributária, que passa a fazer parte integrante da presente alteração, o total dos proveitos da categoria “C” -acto isolado, é de 65.000.000\$00 e os proveitos são do montante de 33.440.460\$00 o que se traduz num resultado líquido e 31.559.540\$00».

5. Os impugnantes reclamaram para a CDR, tendo esta mantido as correcções efectuadas pela inspecção;

6. Consta da acta da CDR, de 20/12/1995, textual, expressa e, designadamente, o seguinte:

«Acrece ainda dizer que os critérios e cálculos utilizados no apuramento do resultado para efeitos fiscais, efectuado pelos Serviços de Inspeção Tributária, aos rendimentos da categoria “C” são perfeitamente adequados à presente situação já que se encontram fundamentados em documentos comprovativos das despesas efectuadas ao longo dos anos com aqueles loteamentos, designadamente, terraplanagens, esgotos, águas, electricidade e outros».

7. Com base nas correcções à matéria colectável foi efectuada a liquidação adicional de IRS, juros compensatórios e agravamento no montante de 15.511.722\$00 (documento de cobrança, a fls. 12);

8. Consta daquele documento de cobrança como “data limite de pagamento”, 06/03/1996;

9. A impugnação deu entrada na Repartição de Finanças de Seia, em 08/03/1996 (fls. 3);

10. Consta dos autos uma informação dos Serviços de Inspeção Tributária, datada de 27/11/1997, prestada no seguimento desta impugnação, de que consta textual, expressa e, designadamente, o seguinte:

«Em 18/09/95, data em que elaborei o relatório, foram-me exibidos todos os originais das facturas e demais documentos, comprovativos dos custos do loteamento, os quais importavam, sem qualquer margem para dúvidas, na quantia de 65.768.371\$00.

Na mesma data, e uma vez que não havia documentos comprovativos, foram presumidos 2.000.000\$00 de custos com deslocações, por me parecer uma importância razoável, já que a urbanização se situava em Viseu;

Também na mesma data, ao prédio rústico que deu origem ao loteamento, atribuí o valor de 4.000.000\$00, por me parecer um valor dentro do razoável».

11. O prédio loteado e em causa nos autos foi adquirido por sucessão do pai do impugnante, falecido em 04.07.1979 (v. art.º 3.º da petição e relatório de fls. 75).

12. Ao tempo da emissão do alvará de loteamento – 07.06.1989- o valor matricial do prédio era de 278.360\$00, o mesmo, aliás, constante no respectivo processo de imposto sucessório (v. art.º 6.º da petição e informação de fls. 52-v.º).

III – Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pelos ora recorrentes contra a liquidação adicional de IRS do ano de 1993.

Começam os recorrentes por alegar que o acto de liquidação impugnado enferma de erro nos pressupostos de facto por terem sido considerados apenas custos documentados quando no âmbito já da impugnação a AF admite agora ter considerado também custos presumidos de que os recorrente não chegaram a tomar conhecimento.

A esse respeito se dirá que os recorrentes mais não fazem do que pôr em causa os juízos de apreciação da prova feitos pelo tribunal recorrido a partir dos factos julgados provados e não provados.

Ora e como é sabido, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista que é, apenas conhece de matéria de direito, como é o caso, não se inscrevendo a apreciação de pretensos erros na apreciação da prova e na fixação de factos materiais (cfr. artº 21º, n.º 4 do ETAF, anterior redacção), salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que exija a força de determinado meio de prova (artº 722º, n.º 2 do CPC).

No caso em apreço, nenhuma destas situações vem invocada ou mesmo alegada, pelo que a matéria de facto não pode ser censurada por este Supremo Tribunal, que não a pode assim alterar.

Improcedem, por isso, as alegações dos recorrentes sobre tais matérias.

A liquidação impugnada respeitante a IRS do ano de 1993 resultou, pois, como está assente no probatório de inspecção levada a cabo à actividade dos recorrentes enquanto vendedores de terreno para construção.

Do relatório elaborado no final dessa acção inspectiva consta que quanto aos custos foi apurado o montante de 71.768.371\$00, nele estando incluídas todas as infraestruturas, designadamente, terraplanagem, esgotos, água, electricidade, arruamentos, deslocações, etc.

Fixado a partir desse relatório o rendimento colectável dos recorrentes para o ano em causa, dele viriam estes a reclamar para a Comissão Distrital de Revisão que, contudo, manteve os valores já fixados.

Da acta dessa CDR consta que os critérios e cálculos utilizados no apuramento do resultado para efeitos fiscais, efectuado pelos Serviços de Inspeção Tributária, aos rendimentos da categoria “C” são perfeitamente adequados à presente situação já que se encontram fundamentados em documentos comprovativos das despesas efectuadas ao longo dos anos com aqueles loteamentos, designadamente, terraplanagens, esgotos, águas, electricidade e outro.

Foi, então, com base na matéria colectável assim determinada que a AF procedeu à liquidação adicional de IRS agora impugnada.

Tendo sido já no âmbito da impugnação entretanto deduzida que a AF, através de informação junta aos autos, pretendendo demonstrar a justeza do valor aceite como custos, veio acrescentar que o montante de 71.768.371\$00 foi encontrado a partir dos originais das facturas e demais documentos comprovativos dos custos do loteamento, os quais importavam, sem margem para dúvidas, em 65.768.371\$00, a que a AF achou por bem acrescentar 2.000.000\$00, a título de custos com deslocações, apesar de não haver documentos justificativos destas, e 4.000.000\$00, valor do prédio rústico que deu origem ao loteamento, não obstante o valor matricial deste ser de 278.360\$00.

É a propósito destes valores agora discriminados que os recorrentes alegam falta da sua oportuna notificação e também a sua falta de fundamentação porque baseados apenas em critérios de razoabilidade, sem qualquer objectividade que os suporte.

Mas também aqui não têm os recorrentes razão.

Desde logo, porque a liquidação impugnada assentou nos valores apurados pelos serviços de inspecção tributária, e constantes do relatório então elaborado, dos quais os recorrentes foram oportunamente notificados e deles até reclamaram para a CDR que viria a fixar em definitivo a matéria tributável da qual resultaria a liquidação adicional de IRS que os recorrentes em devido tempo impugnaram.

E não na informação prestada pela AF em sede de impugnação judicial que mais não visou do que pretender dar um contributo para o esclarecimento cabal da matéria em discussão, a qual nunca poderia servir de fundamentação a uma liquidação já anteriormente efectuada pois tratar-se-ia sempre de uma fundamentação *a posteriori* e, como tal, nunca poderia ser considerada.

Por outro lado, a fundamentação quer dos custos quer dos proveitos apurados pela AF consta expressamente quer do relatório dos serviços de inspecção quer da acta da CDR, conforme se deixou exarado no probatório, e mostra-se suficiente, clara e precisa.

Acresce que, no caso em apreço, tratando-se da determinação do rendimento tributável de um acto isolado, a AF apenas estava obrigada a deduzir os encargos devidamente comprovados e necessários à obtenção do rendimento bruto, até à sua concorrência e com as limitações previstas no artigo 33.º (artigo 30.º CIRS).

Sendo certo que era aos recorrentes, enquanto sujeitos passivos, que lhes competia o ónus da prova dos custos indispensáveis à obtenção dos proveitos (artigo 23.º CIRC).

Não o tendo feito, e tendo até ao que parece a AF presumido custos que nem sequer estavam documentados, mas que a AF entendeu por bem levar em consideração porque presumivelmente efectuados, a título de deslocações efectuadas, não podem agora os recorrentes vir impugná-los na medida em que tal atitude por parte da AF até os beneficiou.

E do mesmo modo se diga também relativamente ao valor do prédio rústico tido em consideração pela AF pois, nos termos do artigo 45.º CIRS, para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações.

E, no caso de afectação de quaisquer bens do património particular do sujeito passivo à sua actividade empresarial e profissional, o valor de aquisição pelo qual esses bens são considerados corresponde ao valor de mercado dos mesmos à data da afectação (n.º 2 do artigo 29.º CIRS).

Ora, sendo o valor de mercado o atribuído pelo sujeito passivo no momento da afectação ou da transferência dos bens, que obviamente pode ser depois corrigido pela AF se, fundamentadamente, considerar que o mesmo não corresponde ao que seria praticado entre pessoas independentes (n.º 4 do artigo 29.º CIRS), nunca os recorrentes indicaram no decurso do procedimento qual o valor do prédio em causa, limitando-se a invocar que ao mesmo fosse atribuído um valor de mercado, que eles não concretizaram, nem mesmo agora em sede de alegações.

Tendo a AF considerado um valor superior ao valor matricial, como resulta do probatório, e, por isso, também aí em claro benefício dos recorrentes, não se vislumbra que estes tenham razão, nem mesmo quando invocam o recurso à avaliação para a determinação desse valor quando a lei não o determina, como vimos.

Por último, dir-se-á ainda que as verbas ora contestadas pelos recorrentes mais não são do que parcelas da verba global apurada como custos, da qual eles foram notificados oportunamente e contra ela reagiram até para a CDR que, contudo, a manteve, sendo que a falta de discriminação inicial dessas verbas, como vimos, em nada prejudicou os interesses dos recorrentes.

Neste contexto, não enferma o acto tributário impugnado também de qualquer erro nos pressupostos de direito, improcedendo, assim, na totalidade as conclusões das alegações de recurso apresentadas.

**IV** – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso, confirmando, em consequência, a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2007. — *António Calhau* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.



---

## APÊNDICE

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho, e pelo artigo 30.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro.

---