



DIÁRIO DA REPÚBLICA

18 de Agosto de 2011

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.^a Secção
(Contencioso Tributário)

Decisões em pleno
durante o 1.º trimestre de 2011

Acórdão de 19 de Janeiro de 2011.

Processo n.º 1003/05-50.

Recorrente: Liberty Europeia de Seguros, S. A.

Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam no Pleno desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Liberty Europeia de Seguros, SA, melhor identificada nos autos, vem, nos termos do disposto no artº 668º, n.º 1, alínea d) do CPC, arguir a nulidade do acórdão do Pleno desta Secção do STA, de fls. 326 a 342, que julgou findo o recurso para a uniformização de jurisprudência, uma vez que o mesmo não conheceu de duas questões suscitadas pela recorrente, a saber: a alteração do objecto do recurso de uniformização de jurisprudência, requerida nos artºs 21º a 24º da sua resposta à “contestação da Fazenda Pública...” e o pedido de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça, nos termos do artº 267º, 2º parágrafo do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, formulado no artº 150º da Acção Administrativa Especial (vide fls. 348 e segs.).

A Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 386 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, uma vez que “face à redacção do artº 670º, 1 do C.P. Civil afigura-se-nos não haver intervenção do Ministério Público no incidente de esclarecimento, reforma ou pedido de declaração de nulidade de acórdão...”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, n.º 1 do CPC, por força do disposto no artº 1º do CPTA.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

Posto isto e voltando ao caso em apreço, dispõe o artº 152º do CPTA que “as partes e o Ministério Público podem dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo, no prazo de 30 dias, contado do trânsito em julgado do acórdão impugnado, pedido de admissão de recurso para uniformização de jurisprudência, quando, sobre a mesma questão fundamental de direito, exista contradição...entre dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo” (nº 1, alínea b)).

E no seu n.º 2 estabelece que “a petição de recurso é acompanhada de alegação na qual se identifiquem, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada e a infracção imputada à sentença recorrida”.

Para no seu n.º 6 determinar que “a decisão que verifique a existência da contradição alegada anula a sentença impugnada e substitui-a, decidindo a questão controvertida”.

Da conjugação destes preceitos legais ressalta, não só, que, com o requerimento de interposição do recurso, devem ser juntas as respectivas alegações, mas também deve ser aí indicado o acórdão em relação ao qual o acórdão recorrido está em contradição, já que o recorrente deve, desde logo, identificar, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada, sendo certo que a decisão começa pela apreciação dessa contradição.

Ora, na hipótese vertente, a recorrente não só indicou na motivação do presente recurso o acórdão tido por fundamento, como, inclusive, o juntou aos autos e foi em relação a este aresto que invocou a contradição então existente com o acórdão recorrido.

Sendo assim, era só em relação a este acórdão, por que ali indicado como fundamento, que o Tribunal havia de emitir pronúncia sobre o preenchimento dos requisitos do interposto recurso para uniformização de jurisprudência.

Não tinha, assim, o Tribunal que se pronunciar sobre os referidos requisitos tendo em consideração os acórdãos invocados, em alternativa e a título subsidiário, na resposta de fls.291 e segs., como pretende, agora, o requerente.

Acórdãos esses, aliás, indicados fora do prazo, como resulta supra.

Deste modo e nesta parte, falece a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

3 – Por outro lado, tendo o recurso sido julgado findo, também não tinha o Tribunal requerido que se pronunciar sobre a questão do reenvio prejudicial alegado na petição inicial da presente Acção Administrativa Especial.

Na verdade, o poder jurisdicional do tribunal de recurso, quando não haja contradição, como é o caso, esgota-se com a afirmação da respectiva falta.

Pelo que, na falta dela, não havia que apreciar a referida questão do reenvio prejudicial, bem como qualquer outra que tenha a ver com o mérito da causa, por ficar assim prejudicada essa apreciação.

Deste modo, falece, também, a arguida nulidade por omissão de pronúncia.

4 – Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em € 99.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2011. — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Alfredo Aníbal Bravo Coelho Madureira* — *António Francisco de Almeida Calhau* — *João António Valente Torrão* — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto*.

Acórdão de 17 de Março de 2011.

Assunto:

Reclamação de créditos. Créditos de IRC e crédito hipotecário. Privilégio mobiliário geral. Graduação.

Sumário:

- I — O privilégio imobiliário previsto no artigo 108.º (actual artigo 116.º) do CIRC, deve considerar-se geral e não especial pelo que não prefere ao crédito hipotecário, na respectiva graduação de créditos.*
- II — Sendo assim, sendo reclamados créditos de IRC e um crédito garantido por hipoteca, este deve ser graduado à frente daqueles.*

Processo n.º 630/10-50.

Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo do Nordeste Alentejano.

Recorrido: Fazenda Pública e Outros.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Valente Torrão.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. A Caixa de Crédito Agrícola Mútuo do Nordeste Alentejano, CRL, melhor identificada nos autos, veio recorrer para o Pleno desta Secção do acórdão do TCA Sul, de 09.02.2010, proferido no Recurso n.º 03302/09, que graduou créditos de IRC reclamados pela Fazenda Pública à frente do crédito hipotecário reclamado pela recorrente, com fundamento em oposição desta decisão com o acórdão do STA, de 30.04.2002, proferido no recurso n.º 0197/02.

2. Notificada da admissão do recurso, a recorrente veio apresentar alegações tendentes a demonstrar a oposição de acórdãos, invocando que no acórdão recorrido se tinha considerado que o privilégio de que gozam os créditos relativos a IRC são sempre especiais, graduando-se com preferência aos créditos hipotecários e juros reclamados pela recorrente, enquanto no acórdão fundamento se declarou e decidiu que tal privilégio imobiliário, referente à generalidade dos bens imóveis do devedor, deve ser tratado como geral e não especial, sendo, por isso graduado depois do crédito hipotecário.

3. Declarada verificada a oposição de acórdãos pelo respectivo Relator (v. fls. 158), veio a recorrente produzir alegações ao abrigo do disposto no artº 284º, n.º 5 do CPPT, nas quais conclui:

1ª). Emerge o presente recurso do douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul que concedeu parcial provimento ao recurso e nessa conformidade graduou os créditos da seguinte forma:

- 1º - Os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos ao IMI de 2006 e de 2007 e juros;
- 2º - Os créditos exequendo relativos a IRC;
- 3º - Os créditos reclamados pela CCAM do Nordeste Alentejano, CRL, e juros;
- 4º - Os créditos reclamados pelo IGFSS e juros;

5.º - Os demais créditos exequendos que foram verificados, designadamente o imposto do selo e coimas fiscais e encargos processuais.

2ª). No Acórdão recorrido foi considerado que os créditos exequendos relativos a IRC gozam de privilégio imobiliário especial, prevalecendo, para efeitos de graduação, aos créditos da CCAM ora recorrente, não obstante estes estarem garantidos por hipoteca constituída sobre o bem imóvel penhorado.

3ª). A decisão recorrida está em manifesta oposição com o douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30/04/2002, proferido no processo n.º 0197/02, da 2ª Secção, do qual resulta: “*1 - O privilégio imobiliário previsto no artigo 108º do CIRC é geral e não especial, por isso que não prefere a crédito hipotecário, em sede de graduação de créditos*”, daí o presente recurso.

4ª). A questão decidenda consiste pois em saber se os créditos relativos a IRC devem ser graduados atrás do crédito garantido por hipoteca.

5ª). Salvo o devido respeito e melhor opinião, houve nos presentes autos, erro na interpretação do n.º 3 do artigo 735.º do Código Civil, pois tal normativo aplica-se apenas aos privilégios imobiliários estabelecidos no Código Civil, nos quais não se inclui o IRC, pelo que o crédito da Caixa Agrícola ora recorrente prefere sobre os créditos reclamados pelo IGFSS, e juros, e os créditos exequendos relativos a IRC e Imposto do Selo.

6ª). Em seguida transcreve-se parte do texto integrante do mencionado Acórdão do STA, que de forma clara faz a apreciação da questão de direito em discussão: “*O CIRC estabelece no artigo 108º (ex 93º) que, para pagamento do IRC relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente. Como é jurisprudência pacífica deste STA, tal privilégio imobiliário, referente à generalidade dos bens imóveis do devedor, deve ser tratado como geral e não especial - inter alia, cfr. acórdão de 23. V.2001 - rec. 25 888, para cuja desenvolvida fundamentação remetemos, brevitatis causa. Ora, prescreve o artigo 686º, 1, do Código Civil que “a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo”. Por seu lado, o artigo 751º do mesmo compêndio substantivo estabelece que “os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores.” Aqui se teve em vista seguramente, os privilégios imobiliários especiais, que outros não contempla o Código Civil*”.

7ª). Ao considerar que os créditos exequendos provenientes de IRC gozam de privilégio imobiliário especial, graduando os créditos da CCAM do Nordeste Alentejano, CRL atrás dos créditos exequendos, não obstante o privilégio imobiliário e a prioridade do registo que resultam da hipoteca sobre o bem penhorado, constituída a favor da recorrente e registada em 29/12/2005, o Acórdão recorrido violou, por interpretação e aplicação, o disposto nos artigos 604.º n.º 2, 686.º, 687.º, 710º, 733º, 735º, 747º, 748.º, 822.º n.º 1, 832.º e 868.º todos do Código Civil e art.º 108º do CIRC.

Nestes termos e nos mais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, concedendo provimento ao presente recurso, deve ser revogado o Acórdão recorrido na parte em que graduou os créditos reclamados pela CCAM do Nordeste Alentejano, CRL, depois dos créditos exequendos relativos a IRC, e substituído por outro que considere, tal como foi doutamente decidido no douto Acórdão do STA de 30/04/2002, proferido no processo n.º 0197/02, da 2.ª Secção, e como resulta dos artigos 686º, n.º 1, 735º, n.ºs. 1 a 3 e 751º do Código Civil e 108.º do CIRC, que os créditos exequendos relativos a IRC gozam de privilégio imobiliário geral, pelo que não preferem ao crédito hipotecário da ora reclamante, reformulando a graduação de créditos nessa conformidade, determinando que sejam pagos (pelo produto do bem penhorado) os créditos provenientes de IMI, em seguida o crédito reclamado pela Caixa de Crédito Agrícola do Nordeste Alentejano, CRL e só depois os demais créditos e demais quantia exequenda.

Com o que se fará, JUSTIÇA

4. O MºPº emitiu o parecer que consta de fls. 178 no qual se pronuncia pela procedência do recurso, invocando, além do mais, que “*Neste sentido se tem pronunciado a mais significativa jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo da qual destacamos, para além do Acórdão 25.008, de 23.05.2001, citado no acórdão fundamento, e, por mais recentes, os Acórdãos de 28.03.2007, recurso 132/07, de 21.12.2009, recurso 724/09 e de 10.03.2010, recurso 1000/09, todos in www.dgsi.pt. Daí que se entenda, tal como alega a recorrente, que os créditos exequendos relativos a IRC gozam de privilégio imobiliário geral, pelo que não preferem ao crédito hipotecário por si reclamado*”.

5. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

6. Com interesse para a decisão foram dados como provados no acórdão recorrido os seguintes factos:

A) A execução corre por dívidas de IRC de 2006, IMI de 2006 e 2007, Imposto de Selo e coimas fiscais de diversos anos anteriores e seus encargos processuais sendo o valor 6.716,73 €.

B) A penhora data de 7 de Abril de 2008, incidindo sobre o seguinte imóvel: fracção C do prédio urbano sito na freguesia da Sé, concelho de Portalegre, inscrito na matriz sob o art. 4355 e descrito na CRP de Portalegre sob o n.º 1034, já identificado supra e sobre o qual incidem uma hipoteca e uma penhora.

7. Vem o presente recurso interposto do acórdão do TCAS, de 09/02/2010 – Recurso n.º 03302/09, que negou provimento ao recurso que a recorrente interpusera da sentença do Mmº Juiz do TAF de Castelo Branco que reconheceu e graduara os seus créditos atrás dos de IRC reclamados pela Fazenda Pública, por considerar que estes gozam de privilégio imobiliário, o qual é sempre especial, preferindo, por isso, à hipoteca.

A recorrente invoca oposição com o acórdão do STA, proferido em 30/04/2002 - Recurso n.º 0197/02, no qual se decidiu que os créditos relativos ao IRC, por força do artº 108º do respectivo Código, beneficiam de privilégio imobiliário geral, pelo que não preferem ao crédito hipotecário.

Ora, não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que reconhece a alegada oposição de acórdãos, importa reapreciar se a mesma se verifica, já que tal decisão não faz, nesse âmbito, caso julgado nem impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. artº. 685º-C, n.º 5 do CPC) - cfr. também neste sentido Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário: Anotado e Comentado, volume II, 5ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, p. 814 (nota 15 ao art. 284º), sendo, igualmente, jurisprudência pacífica deste STA que pode ser julgado findo o recurso jurisdicional fundado em oposição de acórdãos, por inexistência de oposição, a tanto não obstante que, antes, o relator do processo tenha proferido despacho considerando verificada essa oposição.

Neste sentido escreveu-se no Acórdão deste STA, de 07/05/2003, Recurso n.º 1149/02: «*o eventual reconhecimento judicial da alegada oposição de julgados pelo tribunal recorrido, ao abrigo, nos termos e para os efeitos do disposto no referido artº. 284º, n.º 5 do CPPT não só não faz, sobre o ponto, caso julgado, pois apenas releva em sede de tramitação/instrução do respectivo recurso, como, por isso, não obsta a que o Tribunal Superior, ao proceder à reapreciação da necessária verificação dos pressupostos processuais de admissibilidade, prosseguimento e decisão daquele recurso jurisdicional, considere antes que aquela oposição se não verifica e, em consequência, julgue findo o recurso*».

Vejamos então se ocorre a invocada oposição de acórdãos.

Tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, alínea b) do ETAF de 2002 e 152º do CPTA (visto que os autos deram entrada em 23.06.2008 – v. fls. 5), como se deixou expresso no Acórdão de 26/09/2007, do Pleno da Secção do Contencioso Tributário deste STA, no Recurso n.º 0452/07, a oposição depende da satisfação dos seguintes requisitos:

- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo”

De acordo com o Acórdão de 29-03-2006- Recurso n.º 1065/05, do Pleno desta Secção, relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica;

- que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta;

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas.

(Neste sentido, podem ver-se, entre outros, os seguintes acórdãos da SCA:

- de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05;

- de 17-1-2007, recurso n.º 48/06;

- de 6-3-2007, recurso n.º 762/05;

- de 29-3-2007, recurso n.º 1233/06.

No mesmo sentido, pode ver-se MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS CADILHA, Comentários ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2ª edição, páginas 765-766.)».

Por um lado, portanto, a oposição deverá decorrer de decisões expressas, não bastando a pronúncia implícita ou a mera consideração colateral, tecida no âmbito da apreciação de questão distinta e, por outro lado, a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

Ora, no caso presente, verifica-se, entre os acórdãos em confronto, efectiva divergência de soluções quanto à questão de direito em análise nos dois recursos, sendo idêntica a questão de facto apreciada.

Com efeito, no Acórdão recorrido decidiu-se que “*o IRC em causa, relativo ao ano de 2006, porque relativo ao 2.º ano anterior ao da data da penhora, goza de privilégio imobiliário, que é sempre*

especial (n.º 3 do art.º 735.º do CC), desta forma, nos termos do disposto nos art.ºs 686.º n.º 1 e 751.º do mesmo CC, na graduação prefere à hipoteca, ou seja, vem graduado à sua frente”.

Por sua vez, no Acórdão fundamento escreveu-se o seguinte:

“O CIRC estabelece no artigo 108º (ex 93º) que, para pagamento do IRC relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

Como é jurisprudência pacífica deste STA, tal privilégio imobiliário, referente à generalidade dos bens imóveis do devedor, deve ser tratado como geral e não especial - inter alia, cfr. acórdão de 23.V.2001 - rec. 25 888, para cuja desenvolvida fundamentação remetemos, brevitatis causa.

Ora, prescreve o artigo 686º, 1, do Código Civil que “a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo”.

Por seu lado, o artigo 751º do mesmo compêndio substantivo estabelece que “os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores.”

Aqui se teve em vista, seguramente, os privilégios imobiliários especiais, que outros não contemplam o Código Civil.

Segue-se que a hipoteca só cede perante um privilégio especial e só este é oponível a terceiros.

Como assim, o crédito hipotecário da recorrente A... goza, efectivamente, de precedência em relação ao sobredito crédito exequendo.”

E, em face das posições jurídicas assumidas em cada um daqueles arestos, no acórdão recorrido o crédito de IRC foi graduado antes do crédito garantido por hipoteca, e no acórdão fundamento foi graduado este último à frente daquele.

Posto isto, verificados os requisitos para a oposição de acórdãos, cabe conhecer do recurso.

8. A questão a apreciar consiste então em saber se os créditos relativos a IRC que gozam do privilégio do artº 108º do CIRC (actual artº 116º), devem ser graduados atrás ou à frente dos créditos garantidos por hipoteca.

Esta questão vem sendo decidida de modo reiterado e uniforme por este Supremo Tribunal e Secção, tal como se refere no Acórdão fundamento.

Assim, a título de exemplo, v. os acórdãos de 23.05.2001-Recurso n.º 25.888 em cujo sumário se escreveu expressamente: *“O privilégio imobiliário previsto nos artºs 11º do Dec-Lei 103/80, 104º do CIRS e 93º do CIRC, deve considerar-se geral e não especial pelo que não prefere ao crédito hipotecário, na respectiva graduação de créditos”*, de 02.12.09 - Recurso n.º 0724/09, de 13.05.09 - Recurso n.º 0169/09, de 17.06.09- Recurso n.º 0432/09 e de 13.05.09- Recurso n.º 185/09. Nestes últimos arestos, embora não se abordando expressamente a questão, graduaram-se sempre os créditos reclamados de IRC (ou IRS, que goza de privilégio da mesma natureza) depois dos créditos garantidos por hipoteca, seguindo, por isso, o entendimento do acórdão fundamento.

Não existem razões para se decidir agora de modo diverso.

Na verdade, no acórdão recorrido escreveu-se que o privilégio imobiliário *“é sempre especial”* de acordo com o n.º 3 do artº 735º do Código Civil.

Porém, esta redacção é anterior à alteração operada no referido n.º 3 pelo artº 5º do Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março, que veio determinar que *“Os privilégios imobiliários estabelecidos neste Código são sempre especiais”*.

Significa isto que os privilégios imobiliários estabelecidos noutras normas, que não no Código Civil, não podem considerar-se sempre privilégios especiais ao abrigo daquela norma, podendo estes ser gerais ou especiais.

No caso dos autos, o artº 108º do CIRC (hoje artº 116º) determina o seguinte:

“Para pagamento do IRC relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente” (artº 116º do CIRC - anterior artº 108º).

Ora, inexistindo qualquer relação com bens determinados, objecto mediato do privilégio, tem este de considerar-se como geral e não especial.

Aliás, a norma é clara ao referir *“privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente”*.

Portanto, o privilégio, reporta-se a todos os imóveis existentes no património do sujeito passivo e não a determinado imóvel em concreto.

Tanto basta, como se referiu, para que o privilégio seja geral e não especial.

Sendo assim, o recurso merece provimento.

9. Nestes termos e pelo exposto, concede-se provimento recurso, revogando-se o acórdão do TCA Sul, na parte recorrida, e efectuando-se a graduação de créditos pelo produto da venda do imóvel nos termos seguintes:

- 1.º - Os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos ao IMI de 2006 e de 2007 e juros;
 - 2.º - Os créditos reclamados pela CCAM do Nordeste Alentejano, CRL, e juros;
 - 3.º - Os créditos exequendos relativos a IRC
 - 4.º - O crédito reclamado pelo IGFSS e juros;
 - 5.º - Os demais créditos exequendos que foram verificados, designadamente o imposto do selo e coimas fiscais e encargos processuais.
- Sem custas, neste Supremo Tribunal.

Lisboa, 17 de Março de 2011. — *João António Valente Torrão* (relator) — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *Domingos Brandão de Pinho* — *António Francisco de Almeida Calhau*.

Acórdão de 17 de Março de 2011.

Assunto:

Responsável subsidiário. Revisão da matéria colectável.

Sumário:

O responsável subsidiário pode formular pedido de revisão da matéria colectável apurada através de métodos indirectos na sequência da sua citação no processo executivo, data a partir da qual se deve contar o prazo de trinta dias previsto para o efeito no n.º 1 do artigo 91.º da LGT.

Processo n.º 876/09-50.

Recorrente: Nuno Manuel Cerejeira Matos Namora e Outro.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. António Calhau.

Acordam no Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Nuno Manuel Cerejeira Matos Namora e outro, com os sinais dos autos, notificados do acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 28/4/2010, proferido nos presentes autos, a fls. 557/571, e com ele não se conformando, do mesmo vêm interpor recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, nos termos do artigo 284.º do CPPT, com fundamento em oposição com o acórdão de 17/3/2010, proferido pela Secção de Contencioso Tributário do STA no processo n.º 999/09, formulando as seguintes conclusões:

1. Os Recorrentes não se conformam com a improcedência da impugnação porquanto o Tribunal *a quo*, salvo o devido respeito, aplicou erradamente o direito.

2. De acordo com o n.º 4 do artigo 22.º da Lei Geral Tributária: “*As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais*”.

3. Tal como referido anteriormente “*resulta claro do artigo citado que os responsáveis fiscais subsidiários têm os mesmos direitos de reacção, e nos mesmos moldes, quanto à dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída, do devedor principal*”.

4. Ademais, o pedido de revisão da matéria colectável é um meio gracioso de impugnação da decisão administrativa de fixação da matéria colectável, cuja dedução é **obrigatória** quando a matéria colectável for fixada através de métodos indirectos, o que sucede nos presentes autos.

5. Pelo que, nada obstando nos termos do artigo 91.º da Lei Geral Tributária, a Administração Fiscal tem de aceitar o mesmo e despoletar os seus ulteriores termos.

6. Entendimento esse entretanto já veiculado no Acórdão da 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 999/09, junto aos autos.

7. Neste contexto, a Administração Fiscal ao rejeitar o pedido de revisão da matéria colectável *sub judice* preteriu uma formalidade essencial a que se encontrava obrigada.

8. Posto isto, e estando o acto de liquidação ferido de ilegalidade, constitui a mesma fundamento de anulação do referido acto nos termos da alínea d) do artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

9. Pelo que, o Acórdão *recorrido* não andou bem ao anular a Sentença do Tribunal de 1.ª Instância que decidiu pela procedência da Impugnação Judicial, determinando a anulação da liquidação, sede de IVA, relativa a 1991, pela preterição da formalidade essencial taxativamente prevista na alínea d) do artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

10. O Acórdão *recorrido* violou o disposto no n.º 1 do artigo 91.º e n.º 4 do artigo 22.º da Lei Geral Tributária.

Nestes termos, e assinalada a ilegalidade do Acórdão em recurso, não poderá deixar de se reparar a decisão proferida pelo Tribunal *a quo*, concluindo-se pela procedência da impugnação e declarando-se, em consequência, a anulação da liquidação em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso merece provimento, devendo ser sufragada a doutrina acolhida no acórdão fundamento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II – Mostram-se provados os seguintes factos:

1. Na sequência do despacho de reversão, os ora impugnantes, citados em 07-12-2001 e 11-12-2001, requereram, em 07-01-2002 (fls. 454 dos autos), a revisão da matéria colectável, pedido que foi indeferido por despacho do Sr. Director de Finanças da Direcção de Finanças de Vila Real, datado de 29-01-2002, com o teor que se transcreve:

«Nos termos do n.º 1 do art.º 91.º da LGT, o pedido de revisão da fixação da matéria colectável por métodos indirectos deve ser apresentado no prazo de 30 dias, contados da data da notificação da decisão. No caso concreto, essa notificação foi emitida em 08/05/1996 e a apresentação do pedido de revisão somente em 07/01/2002.

O prazo para requerer, previsto no art.º 91.º em causa, é peremptório e de caducidade, vertendo directamente da lei, razão pela qual é improrrogável, fazendo o seu decurso precluir o direito de reclamar, sendo a apresentação extemporânea de reconhecimento oficioso, até à decisão final.

Acresce referir que os responsáveis subsidiários Nuno Manuel Cerejeira Matos Namora e Ernesto Joaquim Pinto Tomás da Cruz Lareth somente poderão defender-se da fixação (por a devedora principal MST – Actividades Turísticas e Hoteleiras, Lda., o não ter feito antes) pelo accionamento dos mecanismos da reclamação graciosa e ou impugnação judicial contra a liquidação por força da declaração da reversão prevista no art.º 159.º do CPPT, como decorre da apreciação conjunta do n.º 4 do art.º 22.º e n.º 5 do art.º 86.º, ambos da LGT e alínea c) do art.º 102.º do CPPT.

Nestes termos, cumpre-me, na qualidade de órgão da administração tributária referido no n.º 1 do art.º 91.º da LGT, reconhecer que o pedido em causa foi apresentado para além do prazo legalmente estabelecido no mesmo dispositivo legal, razão pela qual não se encontram reunidos os requisitos legais para a sua apreciação, pelo que, consequentemente, mando arquivar o presente processo sem qualquer decisão, mantendo-se para todos os efeitos a fixação da matéria colectável por métodos indirectos antes efectuada.» - fls. 459.

2. Esta decisão foi notificada aos ora impugnantes em 07-02-2002 – fls. 461 dos autos – por officio datado de 01-02-2002, com o seguinte teor:

«Ficam V. Exas. notificados do despacho de indeferimento de 02/01/29, (...), relativamente ao pedido de revisão de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e Imposto sobre o Valor Acrescentado do ano de 1991, nos termos do n.º 1 do art.º 91.º da LGT, por ter sido considerado que houve apresentação extemporânea do pedido.

Esta decisão não é susceptível de impugnação autónoma, nem de recurso hierárquico, sem prejuízo do direito de reclamação ou impugnação do acto tributário da liquidação, nos termos e fundamentos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.» - fls. 633 dos autos.

3. O Imposto sobre o Valor Acrescentado liquidado nos períodos em causa nos autos – 3.º e 4.º trimestres de 1991 e 1.º, 2.º e 3.º trimestres de 1992 – resultou: a) da fixação de volume de negócios para o ano de 1992; b) da extrapolação para o ano de 1991 do volume de negócios fixado para o ano de 1992; c) não consideração do Imposto sobre o Valor Acrescentado deduzido nas D.P. relativamente a 1991 e 1992 por não terem sido exibidos os documentos de suporte do respectivo imposto.

III – Vem o presente recurso interposto para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA do acórdão proferido nestes autos a fls. 557 a 571, que, julgando procedente o recurso da FP, considerou que não existe obstáculo a que o responsável subsidiário reclame ou impugne judicialmente a liquidação, mesmo quando invoque errónea aplicação e quantificação da matéria tributável por métodos indirectos, apesar de o devedor principal não ter solicitado o procedimento de revisão, mas concluindo

que, tendo o pedido de revisão da matéria tributável sido apresentado pelo revertido dentro dos trinta dias a contar da sua citação, o despacho que não admitiu tal pedido, por o considerar extemporâneo, aplicou correctamente a lei.

Alegam os ora recorrentes que tal decisão está em patente oposição com o acórdão da Secção de Contencioso Tributário do STA de 17/3/10, proferido no recurso n.º 999/09, processo em que, aliás, são intervenientes as mesmas partes, o mesmo sujeito passivo originário, o mesmo procedimento, o mesmo período tributário, apenas divergindo quanto ao tributo em causa (neste caso, IVA, no outro IRC).

Vejamos. São pressupostos do recurso por oposição de acórdãos para o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que se trate do mesmo fundamento de direito, que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica e que se tenha perfilhado solução oposta nos dois acórdãos (acórdão fundamento e acórdão recorrido).

Para que exista oposição de acórdãos é, pois, assim necessária tanto uma essencial identidade jurídica como factual que, por natureza, se afere pela análise do objecto das decisões proferidas nos acórdãos em confronto.

A questão essencial em ambos os recursos é a de saber se os responsáveis subsidiários podem requerer, na sequência da respectiva citação no processo executivo, a revisão da matéria colectável apurada através de métodos indiciários, bem como a data a partir da qual se deve contar o prazo para esse pedido ser formulado.

Sobre tal questão pronunciou-se, então, o acórdão fundamento no sentido de que o responsável subsidiário pode formular pedido de revisão da matéria colectável apurada através de métodos indirectos na sequência da sua citação no processo executivo, data a partir da qual se deve contar o prazo de trinta dias previsto para o efeito no n.º 1 do artigo 91.º da LGT.

Por sua vez, o acórdão recorrido considerou que o responsável subsidiário tem direito à reclamação e à impugnação judicial da matéria tributável, nos mesmos termos do devedor principal, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º da LGT, mesmo quando invoque errónea aplicação e quantificação da matéria tributável por métodos indirectos, e apesar de o devedor principal não ter solicitado o procedimento de revisão, mas não lhe é permitido, no caso da fixação da matéria tributável por métodos indirectos, requerer ou intervir, por se encontrar findo, o procedimento de revisão previsto no artigo 91.º da LGT, ainda que possa reclamar ou impugnar a liquidação ou a avaliação indirecta, sem o condicionalismo referido no n.º 5 do artigo 86.º da LGT.

Estamos, com efeito, perante soluções opostas perfilhadas para idêntica questão e daí a manifesta oposição de julgados, que constitui fundamento legal para o presente recurso, como, de resto, reconheceu o Exmo. Juiz Relator.

A questão sobre a qual ambos os arestos se pronunciaram e que importa aqui, pois, dirimir é, como vimos, a de saber se os responsáveis subsidiários podem requerer a revisão da matéria tributável apurada através de métodos indiciários na sequência da sua citação no processo executivo e, em caso afirmativo, qual a relevância da preterição de tal possibilidade na legalidade da liquidação.

Entendeu-se no acórdão fundamento que, se é certo que aos responsáveis subsidiários é assegurado o direito de impugnação judicial nos mesmos termos do devedor originário (artigo 22.º, n.º 4, da LGT), não poderá também deixar de lhes ser assegurado “o direito de impugnação quando pretendam discutir a quantificação da matéria tributável ou a verificação dos pressupostos da sua determinação por métodos indirectos”, e, seguindo de perto o que Jorge de Sousa defende no seu CPPT, anotado e comentado, 5.ª edição, a fls. 846, anotação 13 ao artigo 117.º, “*Nos casos em que a impugnação judicial depende de prévio pedido de revisão do acto tributável, não é efectuada, antes da citação, qualquer outra notificação ao responsável subsidiário ou solidário que possa constituir o termo inicial do prazo para a apresentação do pedido.*”

Por isso, não podendo recusar-se ao responsável subsidiário ou solidário as mesmas possibilidades de reclamação ou impugnação judicial que são atribuídas ao devedor originário, parece que aquele poderá apresentar pedido de revisão da matéria colectável no prazo de trinta dias a contar da data em que for efectuada a citação, acto que equivale à notificação para efeitos do n.º 1 do artigo 91.º da LGT.

A apresentação deste pedido de revisão da matéria colectável tem efeito suspensivo da liquidação (artigo 92.º, n.º 2 da LGT, efeito este que, como ela já foi efectuada (pois serviu de base à instauração do processo de execução fiscal) tem de se reportar à sua eficácia.”

Sendo assim, concluiu-se naquele aresto, que, «perante o pedido de revisão da matéria tributária que lhe foi formulado dentro do prazo de 30 dias a contar da citação dos responsáveis subsidiários, a Administração Tributária deveria ter dado seguimento a tal pedido e não, como o fez, “arquivar o processo sem qualquer decisão, mantendo-se para todos os efeitos a fixação da matéria colectável por métodos indirectos antes efectuada” - cfr ponto 1 do probatório.

Admitindo-se, como se admite, o pedido de revisão nestas circunstâncias temporais, a respectiva ilegítima rejeição por parte da Administração Tributária não pode deixar de consequenciar a ineficácia

da liquidação, não obstante o vício verificado decorra de uma objectiva preterição de formalidade essencial que a deveria anteceder procedimentalmente, mas que “in casu” cronologicamente se lhe seguiu.».

Também se nos afigura ser esta a interpretação mais correcta dos preceitos legais aplicáveis.

Com efeito, o pedido de revisão da matéria colectável é um dos expedientes que o ordenamento jurídico-tributário prevê como meios de defesa do contribuinte, através do qual este tem a possibilidade de discutir a quantificação da matéria colectável e a verificação, ou não, dos pressupostos que legitimam o recurso aos métodos indirectos.

Não faz sentido que, por um lado, se reconheça aos responsáveis subsidiários o direito de reclamação da matéria tributável nos mesmos termos do devedor principal para depois se concluir que não podem usar o pedido de revisão da matéria tributável, assim lhe negando o acesso a uma das garantias que o devedor principal dispõe.

A restrição de algum dos direitos e garantias neste campo só pode ser entendido como clara violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 18.º da CRP, uma vez que, se o devedor principal pode lançar mão de tal procedimento de revisão da matéria tributável, não se pode coarctar tal possibilidade ao responsável subsidiário, a quem se reconhece, por força do disposto no n.º 4 do artigo 22.º da LGT, o direito de reclamar e impugnar nos mesmos termos do devedor principal.

E nem se diga, como se argumenta no acórdão recorrido e bem salienta o Exmo. PGA no seu parecer, que a admitir-se a possibilidade de o responsável subsidiário deduzir pedido de revisão da matéria tributável estar-se-ia na prática, através da reabertura e prolongamento de um procedimento já findo, a permitir que se esgotem prazos de caducidade do direito de liquidação e a permitir que o responsável subsidiário possa ainda impugnar «*acto firmado na ordem jurídica como caso resolvido*» e de que resultou imposto a pagar, porquanto essa é afinal uma consequência que, face ao disposto no n.º 4 do artigo 22.º da LGT, sempre ocorreria da possibilidade que é concedida ao responsável subsidiário de reclamar ou impugnar a dívida após a citação para o processo de execução fiscal nos mesmos termos do devedor principal.

Ou será que ao admitir-se que o responsável subsidiário possa reclamar ou impugnar a liquidação, invocando errónea aplicação e quantificação da matéria tributável, não se está, desde logo, também a admitir a hipótese de, procedendo a reclamação ou impugnação apresentada, a liquidação inicial efectuada ser anulada e, conseqüentemente, a aceitar que, no limite, a AF pode já não estar em tempo de poder efectuar uma nova liquidação, por ter caducado o seu direito a fazê-lo.

Ao fim e ao cabo, estar-se-ia numa situação dessas apenas a transferir para o processo de reclamação ou de impugnação, neste caso em sede de instrução do mesmo no tribunal, o procedimento de revisão que devia preceder logicamente a liquidação que se questiona, sem que daí se vislumbre qualquer benefício, ainda que meramente procedimental.

A única diferença em relação ao regime do artigo 91.º, n.º 2 da LGT será, como sublinha Jorge de Sousa, ob. citada, a fls. 846, a que decorre do facto da apresentação deste pedido de revisão da matéria tributável não poder ter efeito suspensivo da liquidação, porque já efectuada, mas ter de se reportar à sua eficácia.

Acresce que a admissão da “revisão” da matéria colectável na própria impugnação, no fundo, estaria a transformar-se um procedimento típico expressamente previsto na lei por uma eventual perícia do juiz, com trâmites e funções essencialmente diversas (basta atentar em que a Comissão de Revisão actua em vista de um acordo), fazendo-se aí uma simbiose inadmissível entre a função administrativa, por um lado, e a função judicial, por outro.

Por outro lado, a liquidação apenas se torna ineficaz relativamente ao responsável subsidiário, conservando todas as suas virtualidades quanto ao devedor originário.

Além de que, quanto à caducidade, há que atentar ainda que, mesmo depois de decorrido o prazo de caducidade, continua a AF a poder efectuar nova liquidação – se for o caso – mercê de uma nova legitimidade que lhe advém da sentença, ainda que só possa fazê-lo no prazo de execução espontânea desta, ou seja, trinta dias, em princípio – cfr. Jorge de Sousa, in *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, págs. 68/71.

Daí que se entenda, tal como decidido no acórdão fundamento, que o responsável subsidiário pode formular pedido de revisão da matéria colectável apurada através de métodos indirectos na sequência da sua citação no processo executivo, data a partir da qual se deve contar o prazo de trinta dias previsto para o efeito no n.º 1 do artigo 91.º da LGT.

O acórdão recorrido que assim não entendeu não pode, por isso, manter-se.

E, face à improcedência do recurso da Fazenda Pública, impõe-se tomar conhecimento do recurso apresentado pelos impugnantes, cujo conhecimento ficou prejudicado por se ter julgado precedente aquele, e para o qual é competente a Secção de Contencioso Tributário.

IV – Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA em:

- a) Conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido.
- b) Confirmar consequentemente a sentença na parte em que admitiu o pedido de revisão da matéria colectável, sendo todavia a liquidação ineficaz quanto aos recorrentes, que não anulável.
- c) Ordenar a baixa dos autos à Secção para apreciação dos peticionados juros indemnizatórios. Sem custas neste Pleno, sendo todavia devidas na Secção pela Fazenda Pública, na proporção do vencido, com procuradoria de 1/8.

Lisboa, 17 de Março de 2011. — *António Francisco de Almeida Calhau* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale* — *António José Martins Miranda de Pacheco* — *João António Valente Torrão* — *Dulce Manuel da Conceição Neto* — Vencida. Negaria provimento ao recurso e confirmaria o acórdão recorrido pelas razões jurídicas que constam da respectiva motivação, que subscrevi como Adjunta — *Isabel Cristina Mota Marques da Silva* — Vencida, c/os fundamentos constantes do Ac. de 2/3/2011 (rec. 984/10), que relatei. — *Joaquim Casimiro Gonçalves* — Vencido, com os fundamentos constantes do acórdão recorrido, do qual fui relator.

Acórdão de 17 de Março de 2011.

Assunto:

Caducidade do direito à liquidação. IVA. Prazo. Aplicação da lei nova.

Sumário:

- I — O prazo de 4 anos, de caducidade do direito de liquidação, estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, é de aplicação aos factos tributários ocorridos a partir de 1-1-1998 — por força do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 389/98, de 17-12, que aprovou a LGT.*
- II — Na redacção do n.º 4 do artigo 45.º da LGT pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30-12, o prazo, de 4 anos, em relação ao IVA, conta-se, não «a partir da data em que o facto tributário ocorreu», mas «a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto».*
- III — Tendo em conta que o efeito extintivo do direito à liquidação do IVA é o decurso do «inteiro» prazo de caducidade e não a ocorrência do seu «dies a quo», a nova redacção do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária é aplicável ao prazo em curso, atento ao disposto na parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil.*

Processo n.º 1076/09-50.

Recorrente: Fersado — Representações, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.^{mo} Sr. Cons. Dr. Miranda de Pacheco.

Acordam no Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Fersado – Representações, SA, melhor identificada nos autos, vem recorrer para este Pleno do acórdão da Secção Tributária deste Supremo Tribunal, datado de 3/03/10, o qual negou provimento a um recurso que interpusera da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que, por considerar não verificada a caducidade do direito à liquidação, veio a julgar improcedente a impugnação judicial deduzida contra liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, relativas aos períodos de Fevereiro a Junho de 2002.

Invoca como fundamento do recurso o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 07/05/2003, recurso n.º 026806B do Pleno da Secção do Contencioso Tributário.

Admitido o recurso, a recorrente apresentou, nos termos do disposto no artº 284º, nº3 do CPPT, alegações tendentes a demonstrar a alegada oposição de oposição de julgados (fls. 172 e segs).

Por despacho do Exmo. Relator do Supremo Tribunal Administrativo concluiu-se existir a invocada oposição de julgados e ordenada a notificação das partes para deduzir alegações, nos termos do artº 284º, nº5 do CPPT (fls. 174 e segs).

A recorrente apresentou alegações em que conclui do modo seguinte:

1ª O imposto sobre o valor Acrescentado, IVA, configura um imposto de obrigação única, sendo a tributação devida por cada um dos factos tributários ocorridos num certo período de tempo, instantâneo, que se não renova, antes se esgotando nesse acto;

2ª Os factos tributários a que se reportam as liquidações impugnadas, ocorreram nos meses de Fevereiro e Junho de 2002, logo antes da entrada em vigor da nova redacção do n.º 4 do art. 45º da LGT, conferida pela Lei 32-B/2002 de 30/12, verificaram-se e consumaram-se na anterior redacção de tal preceito nos termos da qual o prazo de caducidade do direito à liquidação se iniciava a partir da data do surgimento do facto com incidência tributária, no caso o respectivo prazo teve, efectivamente início, no decorrer dos meses de Fevereiro e Junho de 2002;

3ª Dispõe-se na parte final do n.º 2 do art. 12º do CC que quando a lei nova dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhe deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas que subsistam à data da sua entrada em vigor. No entanto a nova redacção em análise veio unicamente alterar o início de contagem do prazo de caducidade para o IVA, sendo que relativamente às liquidações impugnadas pela recorrente o respectivo prazo já se havia iniciado, nos termos da lei vigente nas respectivas datas, tendo já ocorrido e consumado o respectivo facto, pelo que a nova redacção, nesse particular nada pode alterar quanto ao mesmo, por já se ter verificado em data anterior e ao abrigo do regime anterior;

4ª A alteração em causa não reveste a configuração de um novo regime a aplicar ao conteúdo de situações e factos com relevância jurídica já constituídas e consumadas no período de vigência da lei anterior, na verdade a redacção em causa, inovadora, prende-se com o facto produtor de certo efeito, ou seja determina que o prazo de caducidade do IVA apenas se inicie a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, pelo que nos termos de tal disposição legal apenas se pode aplicar aos factos novos ocorridos após a sua entrada em vigor;

5ª O acórdão recorrido considera que a redacção do n.º 4 do art. 45º da LGT, conferida pela Lei 32-B/2002 de 30/12, se aplica aos factos tributários, com incidência de IVA, ocorridos em Fevereiro e Junho de 2002;

6ª No acórdão fundamento - Acórdão proferido em 7 de Maio de 2003 pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal, no processo 026806B, - decidiu-se que a alteração legislativa relativa à redacção do n.º 4 do art. 45º da LGT conferida pela Lei 32-11/2002 de 30/12 tem carácter inovador e que em consequência apenas se deverá aplicar para o futuro, porquanto vem estipular que quanto ao IVA, ainda que mantendo a qualificação de imposto de obrigação única, o respectivo prazo de caducidade apenas se inicia a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto;

7ª Assim, ocorrendo oposição de acórdãos entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento - porquanto ocorre identidade da questão de direito, foi perfilhada nos dois acórdãos solução oposta que decorre de decisão expressa - deve ser revogado o acórdão recorrido e substituído por outro que julgue procedente o recurso da ora recorrente, pois só assim se fará a justiça.

2 – A Fazenda Pública não contra-alegou.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

“A questão em análise nos presentes autos e que deu causa à oposição de julgados, é a de saber qual o momento a partir do qual se conta o prazo de caducidade do direito de liquidação de IVA, nomeadamente saber se se aplica ou não ao caso subjudice o artº 45º, n.º 4 da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 32-B/2002 de 30 de Dezembro.

O acórdão recorrido decidiu que à determinação do termo inicial do prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA relativo a Fevereiro e Junho de 2002 se aplica o disposto no artº 45º, n.º 4 da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 32-B/2002, não se consubstanciando tal aplicação numa aplicação retroactiva da lei, pois que o facto extintivo do direito de liquidar não é instantâneo, uma vez que o efeito extintivo do direito de liquidar apenas opera no termo do prazo e este ainda estava em curso à data da entrada em vigor da lei nova.

Alega a recorrente, em sintonia com o acórdão fundamento, que a redacção do artigo 45º, n.º 4, da LGT, conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, tem carácter inovador, e por isso apenas se deverá aplicar para o futuro, não se aplicando à situação em análise nos presentes autos, relativa a factos tributários, com incidência de IVA, ocorridos em Fevereiro e Junho de 2002.

Afigura-se-nos que o recurso não merece provimento.

O artigo 43º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro veio dar nova redacção ao artigo 45º n.º 4 da LGT, dispondo o mesmo que: “O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto em imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que verificou a exigibilidade do imposto”.

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2003.

Disponha a anterior redacção daquele normativo que o prazo de caducidade se conta, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

Trata-se pois de um problema de alteração de prazos, nomeadamente do início do prazo de caducidade, já que como é sabido, o IVA é um imposto de obrigação única, (vide neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.05.2003, recurso 65/02, in www.dgsi.pt).

A situação sub judice será assim aplicável o disposto no artº 297º, n.º 2 do Código Civil que dispõe que «a lei que fixar um prazo mais longo é igualmente aplicável aos prazos que já estejam em curso, mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial».

Como ensina Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador pag. 243 «achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova», e isto porque «é na vigência desta que a constituição (ou seja, o facto constitutivo “completo”) se vem, verificar».

Não se verifica pois, como demonstra aquele autor, qualquer retroactividade já que é na vigência da lei nova que se vem a verificar o facto constitutivo, ou seja, o decurso e o termo do prazo de caducidade (mesmo computado segundo o anterior regime).

De resto a norma do artº 297º, n.º 2 está de acordo com as regras gerais de aplicação da lei no tempo, prevendo a hipótese especial de alteração de prazos como decorre da sua epígrafe, não prevista na LGT.

Daí que se entenda que nada impede a sua aplicação subsidiária à luz do artº 22º da Lei Geral Tributária.

Ora à data da entrada em vigor da referida Lei 32-B/2002 ainda não se tinha esgotado, face à redacção inicial do art. 45º, n.º 4, da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA dos meses de Fevereiro e Junho de 2002, pelo que será aplicável no cômputo de tal prazo, a lei nova, como se decidiu no acórdão recorrido.

Acresce dizer que sobre a questão sub judice, e no sentido da doutrina sufragada no acórdão recorrido, se tem pronunciado de forma dominante a mais recente jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente, para além da ali citada, os acórdãos de 15.09.2010, recurso 545/10, de 05.05.2010, rec. 115/10, e de 20.05.2009, rec. 293/09.

Termos em que somos de parecer que deve ser sufragada a doutrina acolhida no acórdão recorrido, pelo que o presente recurso não merece provimento”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir em Pleno da Secção.

4 - Não obstante o Relator do acórdão recorrido ter proferido despacho em que a reconhece, importa reapreciar se se verifica a alegada oposição de acórdãos, já que tal decisão, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, não só não faz caso julgado, como não impede ou desobriga o Tribunal de recurso de a apreciar (cfr. art. 687º, n.º 4 do CPC).

O presente processo iniciou-se no ano de 2006, pelo que lhe é aplicável o regime legal resultante do ETAF de 2002, nos termos dos artºs 2º, n.º 1, e 40, n.º 2, da Lei n.º 13/2002 de 19 de Fevereiro, na redacção dada pela Lei n.º 107-D/2003 de 31 de Dezembro.

Assim, “...a admissibilidade dos recursos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime, previsto no art.º152.º do CPTA, depende da satisfação dos seguintes requisitos:

- existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito;

- a decisão impugnada não estar em sintonia com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.

Como já entendeu o Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo (Acórdão de 29-3-2006, recurso n.º 1065/05), relativamente à caracterização da questão fundamental sobre a qual deve existir contradição de julgados, devem adoptar-se os critérios já firmados no domínio do ETAF de 1984 e da LPTA, para detectar a existência de uma contradição:

- identidade da questão de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, que supõe estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica; - que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica;

- que se tenha perfilhado, nos dois arestos, solução oposta

- a oposição deverá decorrer de decisões expressas e não apenas implícitas”

(Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 14/7/08, in rec. n.º 616/07).

Vejamos, então, se tais pressupostos se verificam.

5- Relativamente à questão de saber-se se à determinação do termo inicial de contagem do prazo do direito à liquidação de IVA se aplica o disposto no n.º 4 do artigo 45.º da LGT na redacção vigente à data da ocorrência do facto tributário ou, pelo contrário, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, os acórdãos em confronto decidiram de forma diametralmente oposta.

De facto, enquanto no acórdão recorrido se entendeu que era aquela nova redacção que era aplicável, já no acórdão fundamento se considerou que era aplicável a redacção vigente à data da ocorrência do facto tributário, dado que tal alteração legislativa apenas vigorava para o futuro.

Em ambos os arestos a situação de facto é a mesma.

Sendo assim, na realidade, verifica-se a oposição de julgados que foi invocada.

6 - O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

1 A impugnante exerce a actividade de “Comércio por grosso de vestuário e acessórios” CAE 51.421, estando enquadrada no regime trimestral de IVA;

2 No ano de 2006, foi sujeita a uma acção de inspecção interna abrangendo o exercício de 2002;

3 Em resultado da acção de inspecção, foram propostas, entre outras, correcção à matéria tributável do IVA, referenciada ao período de Fevereiro/2002 e Junho/2002, na importância de 219.273,98 (relatório de inspecção tributária, parecer e despachos, fls.27 e ss. do apenso instrutor);

4 Em sequência foram efectuadas as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios que constam das notificações que constituem fls. 8 a 12 dos autos;

5 As liquidações foram emitidas em 12/08/2006, foram notificadas à impugnante em 28/08/2006 e têm como data limite de pagamento 31/10/2006 (informação de fls. 38);

6 A impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Odivelas em 06/11/2006 conforme carimbo apostado a fls. 3.

7- O entendimento jurisprudencial perfilhado no acórdão-fundamento, pese embora a sua autoridade decorrente do facto de emanar do Pleno da Secção, tem vindo a ser abandonado neste STA.

Na verdade, a jurisprudência mais recente tem-se consolidado no sentido da tese adoptada no acórdão recorrido, neste sentido se podendo apontar os acórdãos de 26/11/08, 20/05/09, 25/06/09, 25/05/10 e 15/09/10, nos recursos n.ºs 598/08, 293/09, 1109/08, 115/10 e 545/10.

Não se descortinam razões válidas para divergir desta jurisprudência que tem vindo a formar-se na secção e que igualmente foi seguida no acórdão recorrido.

Sendo assim, à míngua de mais válidos e proficientes argumentos que sustentem esse mais recente entendimento jurisprudencial, limitar-nos-emos a acompanhar o que tal respeito foi afirmado no acórdão sob recurso.

Escreveu-se nesse aresto o seguinte:

“Entendemos pois que à determinação do termo inicial de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA relativo a Fevereiro e Junho de 2002 se aplica o disposto no n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, não se consubstanciando tal aplicação numa aplicação retroactiva daquela disposição legal, pois que o facto extintivo do direito a liquidar não é instantâneo, ao contrário do alegado (cfr. conclusão 2.ª das alegações de recurso), uma vez que o efeito extintivo do direito de liquidar apenas opera no termo do prazo e este estava ainda em curso à data da entrada em vigor da lei nova. Ora, na lição de BAPTISTA MACHADO (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 13.ª reimpress., Coimbra, Almedina, 2002, p. 235), «(...) nada impede que a lei nova se aplique a factos passados que ela assume como pressupostos impeditivos ou desimpeditivos (isto é, como pressupostos negativos ou positivos) relativamente à questão da validade ou admissibilidade da situação jurídica, questão essa que é da sua exclusiva competência”». E continua o insigne Mestre, a páginas 242/243, «tendo o decurso global do prazo o valor de um facto constitutivo (ou extintivo) de um direito ou situação jurídica, se tal prazo ainda se encontrava em curso no momento do início de vigência da lei nova, é porque tal situação jurídica ainda não se encontrava constituída (ou extinta) neste momento. Logo, cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova».

Assim, aceite o pressuposto de que não é o início do prazo de caducidade, mas o seu integral decurso, o facto extintivo do direito à liquidação do tributo por parte da administração fiscal, pressuposto que nos parece inquestionável, impõe-se a conclusão, por aplicação da regra contida na parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil e no artigo 12.º n.º 1 da Lei Geral Tributária, de que a nova redacção do preceito é aplicável aos caso dos autos (prazos de caducidade do IVA relativo a Fevereiro e Junho de 2002).”

O acórdão recorrido não merece, assim, qualquer censura.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, mantendo-se, em consequência, o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 17 de Março de 2011. — António José Martins Miranda de Pacheco (relator) — Isabel Cristina Mota Marques da Silva — Dulce Manuel da Conceição Neto — Francisco António Vasconcelos Pimenta do Vale — Domingos Brandão de Pinho — António Francisco de Almeida Calhau — João António Valente Torrão — Joaquim Casimiro Gonçalves.



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.
