

R E V I S T A Fiscal

MARÇO/ABRIL
2011



Actualidade

Análise

A Arbitragem Tributária

Jurisprudência

Impugnação

Erro na forma de processo

Doutrina Administrativa (DGCI)

Imposto Municipal sobre Imóveis

IVA

Regime especial de tributação de grupos de sociedades

União Europeia

Espanha

REVISTA Fiscal

Nº 2 | Março/Abril 2011

Propriedade
Vida Económica - Editorial S. A.

DIRECTOR
João Peixoto de Sousa

COORDENAÇÃO E COLABORAÇÃO
Ricardo Rodrigues Pereira

COLABORADORES
João Luís de Sousa
Daniela Rôla
Teresa Alves de Sousa

PAGINAÇÃO
Rosa Ribeiro

REDACÇÃO E ADMINISTRAÇÃO
R. Gonçalo Cristóvão, 111
6º Esq. 4049-037 Porto
Telef.: 223 399 400
Fax: 222 058 098
E-mail: geve@vidaeconomica.pt

DELEGAÇÃO EM LISBOA
Av. Fontes Pereira de Melo, nº 6
1069-106 Lisboa
Telef.: 217 937 747
Fax: 217 937 748

IMPRESSÃO
Uniarte Gráfica - Porto

Registo nº 108640 no ICS

Editorial

No decurso de um único ano, ascendem já a quatro o número de PEC (Plano de Estabilidade e Crescimento) apresentados pelo Governo, sendo que três deles foram aprovados e implementados e, quanto ao quarto, na data em que escrevemos, ainda não é sabido o desfecho que vai ter, tendo, aparentemente, sido já objecto de algumas alterações desde o seu anúncio público pelo Ministro das Finanças.

O “apertar de cinto” motivado pelo conjunto cada vez mais alargado de medidas que são adoptadas com o inerente aumento da carga sobre os cidadãos, com grande destaque para os contribuintes, tem sido uma constante de PEC para PEC. Efectivamente, diversas medidas que foram sendo adoptadas e que foram anunciadas como sendo suficientes para equilibrar as contas públicas e atingir a meta de um défice de 2% em 2013 têm vindo a revelar-se curtas para esse efeito, tornando necessário, a cada passo e com reduzidos intervalos temporais entre si, a adopção de novas e mais gravosas medidas.

Analisando cada um desses PEC, verificamos que, ao nível da fiscalidade, foram sendo sucessivamente adoptadas as seguintes medidas: no primeiro PEC, foram introduzidos limites às deduções de despesas no IRS, foi reduzida a dedução dos pensionistas e foi fixada em 20% a taxa de tributação das mais-valias; no segundo PEC, a taxa de IRC das grandes empresas foi agravada em 2,5%, ocorreu a subida de 1% nas taxas de IVA, foi criado um novo escalão de IRS de 45% para rendimentos superiores a € 150.000,00, houve o agravamento do IRS em 1% nos três primeiros escalões e em 1,5% nos restantes escalões e a taxa liberatória foi aumentada para 21,5%; no terceiro PEC, foi criado um imposto especial sobre a banca e a taxa normal do IVA subiu para 23%; no quarto PEC estão previstas a alteração das tabelas do IVA e a revisão dos benefícios fiscais no IRS.

Olhando para este cenário e atendendo a que os juros da dívida pública mantêm uma toada de subida constante e a economia portuguesa continua a arrastar-se penosamente, é legítimo perguntar: que outras medidas vão ser adoptadas? Qual o limite para os sacrifícios exigidos aos portugueses e, em particular, aos contribuintes?

Infelizmente, neste momento, atenta a conjuntura económica nacional e internacional, ninguém de boa-fé e de forma séria pode afirmar que tem “a” resposta para estas perguntas!

No entanto, como em tudo na vida, também existe um limite para os sacrifícios que podem ser exigidos aos cidadãos e às empresas portuguesas e parece cada vez mais evidente que estamos próximos desse limite.

Sumário

Actualidade	5
Análise	
<i>A Arbitragem Tributária</i>	9
Jurisprudência	
<i>Anotada</i>	20
<i>Resumos</i>	28
<i>Sumários</i>	45
Doutrina Administrativa (DGCI)	
<i>- Imposto Municipal sobre Imóveis – Efeitos da avaliação efectuada nos termos do artigo 250º do Código de Procedimento e de Processo Tributário</i>	56
<i>- IVA – Declaração Periódica – Quadro 06-A – Operações previstas na alínea l) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA – Inversão do sujeito passivo</i>	56
<i>- IVA – Verba 2.15 da Lista I Anexa ao CIVA</i>	57
<i>- Regime especial de tributação de grupos de sociedades – Regras de preenchimento da declaração modelo 22 quanto à liquidação da derrama estadual</i>	57
Síntese	
<i>Jurisprudência</i>	59
<i>Legislação Fiscal</i>	60
<i>Doutrina Fiscal</i>	60
União Europeia	
<i>Legislação</i>	63
<i>Jurisprudência</i>	63
Espanha	70

Normalização Contabilística - pedidos de reembolso de IVA

Foi aprovado, em Conselho de Ministros, o Decreto-Lei que aprova os regimes da Normalização Contabilística para Microentidades e para as Entidades do Sector Não Lucrativo e prorroga o prazo de apresentação dos pedidos de reembolso de IVA referentes ao ano de 2009 para os sujeitos passivos não estabelecidos em território nacional, transpondo a Directiva n.º 2009/49/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho de 2009, e a Directiva n.º 2010/66/UE, do Conselho, de 14 de Outubro de 2010.

Com este diploma visa-se reduzir a carga administrativa suportada pelas microentidades, assegurando aos utilizadores das demonstrações financeiras uma informação adequada.

As obrigações de prestação de informação por estas entidades ao Estado subsistem, embora sendo significativamente simplificadas, o que resulta, em larga medida, da circunstância de as entidades abrangidas pela Normalização Contabilística para Microentidades não terem de apresentar as demonstrações de fluxos de caixa, nem as demonstrações de alterações no capital próprio. Sublinha-se, igualmente, o facto de o enquadramento contabilístico das entidades que exerçam actividades não lucrativas se revelar indispensável à respectiva intervenção socioeconómica e organização e gestão específicas, bem como ao seu relacionamento com o Estado.

Declarações do IRS - prazo de entrega

O Ministério das Finanças e da Administração Pública divulgou recentemente um comunicado relativo aos prazos de entrega da declaração Modelo 3 do IRS relativa ao ano de 2010, lembrando que estes sofrem este ano uma alteração.

Assim, para as declarações entregues pela Internet: a entrega tem lugar durante o mês de Abril de 2011, nos casos em que tenham sido auferidos exclusivamente rendimentos do trabalho dependente e/ou de pensões; durante o mês de Maio de 2011, nos restantes casos. Para as declarações entregues em suporte papel: a entrega tem lugar durante o mês de Março de 2011, nos casos em que tenham sido auferidos exclusivamente rendimentos do trabalho dependente e/ou de pensões; durante o mês de Abril de 2011, nos restantes casos.

Regime Excepcional de Regularização Tributária

O Ministério das Finanças e da Administração Pública divulgou recentemente dados relativos ao Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT II). Assim, o regime introduzido pelo Orçamento do Estado para 2010 resultou no repatriamento de cerca de 1600 milhões de euros para o sistema financeiro nacional, gerando uma receita fiscal de cerca de 83 milhões de euros. Os resultados apurados correspondem sensivelmente ao dobro da receita arrecadada com o primeiro Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT I).

Recorde-se que o RERT II foi aplicado com o objetivo de, por um lado, promover a regularização fiscal de activos no estrangeiro e de, por outro, reinjectar capitais no sistema financeiro nacional. Deste regime resultava a aplicação de um imposto de 5% sobre os activos objecto de regularização pelos contribuintes, havendo a obrigação de repatriamento desses valores sempre que estes se encontrassem fora da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

Já no decurso do ano de 2010, foi alargada a rede nacional de Acordos de Troca de Informações com jurisdições offshore, com a assinatura de 14 destes acordos, aos quais se juntou um novo acordo assinado já no início de 2011. Estes acordos permitem assim à Administração Fiscal portuguesa trocar informações com as autoridades de Andorra, Antigua e Barbuda, Belize, Bermudas, Dominica, Gibraltar, Guernsey, Ilha de Man, Ilhas Caimão, Ilhas Virgens Britânicas, Jersey, Libéria, Saint Kitts and Nevis, Santa Lúcia e Turcos e Caicos.

IVA - agências de viagens

Na sequência do parecer fundamentado enviado a Portugal em Fevereiro de 2008, a Comissão Europeia decidiu remeter para o Tribunal de Justiça o processo referente à incorrecta aplicação das regras da UE relativas ao IVA no caso das agências de viagem. O mesmo sucede com a República Checa, a Finlândia, a França, a Grécia, a Itália, a Polónia e a Espanha.

Refira-se que a Directiva 2006/112/CE, relativa ao IVA, contém disposições especiais para as agências de viagem quando vendem pacotes de férias a viajantes. A Comissão conclui que os Estados-Membros agora remetidos para o Tribunal aplicaram incorrectamente estas disposições especiais, introduzindo distorções de concorrência entre agências de viagem.

Em causa está o denominado «regime especial da margem de lucro», aplicável a agências de viagens que vendem pacotes de férias aos viajantes. Trata-se de um regime criado com o objectivo de simplificar a aplicação das regras do IVA às agências de viagem, dado que os elementos dos pacotes que vendem podem estar localizados em países diferentes e, conseqüentemente, ser sujeitos a regras de IVA distintas. Sucede, porém, que os oito Estados-Membros referidos não estão a implementar o regime correctamente, aplicando-o muitas vezes às vendas entre agências de viagem. Ora, o «regime especial da margem de lucro» não se aplica a agências de viagens que vendam pacotes de férias a outras entidades, (aqui se incluindo a venda a agências de viagem para efeitos de revenda). No entender da Comissão, a aplicação incorrecta do regime gera distorções de concorrência entre agências de viagem, introduzindo desequilíbrios ao nível da carga fiscal suportada por diferentes agências.

Benefício fiscal para empresas com trabalhadores expatriados

O Conselho de Ministros aprovou a Proposta de Lei que, em execução da Iniciativa para a Competitividade e o Emprego, aprova a majoração dos custos suportados com recursos humanos expatriados, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, alterando o Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta Proposta de Lei é consagrada a atribuição de um benefício fiscal às empresas exportadoras, o qual se traduz numa majoração em IRC de 120% dos custos dessas empresas com recursos humanos deslocados no estrangeiro. Trata-se de uma majoração que estará ao dispor das empresas portuguesas nos anos de 2011 a 2013

De acordo com os critérios definidos, poderão recorrer a este benefício as empresas portuguesas que enviem trabalhadores para estabelecimentos estáveis no estrangeiro por período não inferior a três meses. Serão tidas em conta as despesas escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários e alojamento, fixando-se o montante máximo da majoração anual, por trabalhador, num valor equivalente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

O montante global das majorações por entidade beneficiária não poderá ultrapassar os limites resultantes das regras comunitárias aplicáveis aos auxílios “de minimis” [tal como definidos pelo Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, de 15 de Dezembro de 2006].

Mecanismo de combate à fraude e simplificação nos impostos especiais de consumo

A Administração Fiscal implementou recentemente um novo sistema informatizado, permitindo a gestão e controlo em tempo real dos movimentos de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo.

O novo sistema, denominado Excise Movement and Control System (EMCS), deverá tornar mais simples, mais rápidas e menos onerosas as obrigações dos operadores económicos. Além da redução dos custos de contexto das empresas o EMCS deverá também desempenhar um papel determinante no combate à fraude e à evasão fiscais.

Assinala-se a simplificação das obrigações dos operadores económicos no comércio intracomunitário de álcool e bebidas alcoólicas, produtos energéticos e tabacos, passando o registo da expedição, circulação e recepção destes produtos a fazer-se integralmente em suporte electrónico.

A Administração Fiscal portuguesa terá a possibilidade de acompanhar, em tempo real, os movimentos do álcool e bebidas alcoólicas, tabacos e produtos energéticos, relativamente aos quais os impostos têm que ser pagos no Estado-Membro de consumo, utilizando, desta forma, um sistema que tem aplicação em toda a União Europeia (desde 1 de Janeiro de 2011).

A implementação do EMCS implicará, da parte dos operadores económicos, um investimento em novos processos e na utilização intensiva das tecnologias de informação.

Convenções de dupla tributação

De acordo com comunicado divulgado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública, foram concluídas as negociações com as autoridades da Arábia Saudita, do Bahrein e de Hong Kong, com vista à celebração de uma convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento.

O alargamento da rede portuguesa de convenções para evitar a dupla tributação constitui um objectivo do Governo português, que pretende deste modo criar as condições para uma maior internacionalização das empresas portuguesas, por meio de uma diversificação dos mercados de exportação e da captação de investimento externo em Portugal.

É neste contexto que os países do Golfo revestem especial importância, já que existem fortes relações económicas entre Portugal e a região, em resultado da crescente projecção económica destes países.

Até ao momento, foram concluídas negociações com um outro território da região (Omã), estando em curso a negociação de convenções semelhantes com o Qatar, Egipto e Líbia. Portugal conta actualmente com sessenta convenções desta natureza, celebradas com diferentes países. Recorde-se que no passado mês de Janeiro foi assinada a convenção para evitar a dupla tributação com os Emiratos Árabes Unidos.

De assinalar, igualmente, a conclusão de negociações com as autoridades de Hong Kong com vista à celebração de uma convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento. A celebração desta convenção, também ela assente no Modelo da OCDE, deverá permitir à Administração Fiscal portuguesa proceder à troca de informações com as autoridades de Hong Kong, assim reforçando o combate à evasão e fraude fiscais.

Desalfandegamento centralizado

Foi aprovado, em Conselho de Ministros, o Decreto que aprova a convenção relativa ao desalfandegamento centralizado no que diz respeito à atribuição das despesas de cobrança nacionais que são conservadas quando os recursos próprios tradicionais são colocados à disposição do orçamento da União Europeia, assinada em Bruxelas, a 10 de Março de 2009.

Este diploma deverá conduzir a uma simplificação de procedimentos, permitindo que um operador económico apresente as suas declarações aduaneiras de importação ou exportação no próprio país onde se encontra estabelecido, independentemente de apresentar as mercadorias, sujeitas a controlo, nesse ou noutro país de qualquer Estado-Membro da União Europeia. Desta forma, independentemente da alfândega onde se entrega a mercadoria, as declarações e os pagamentos poderão ser efectuados no próprio país de estabelecimento da empresa, operando-se posteriormente a remessa de documentos e as compensações entre os Estados-Membros e as respectivas entidades administrativas.

São ainda definidos os procedimentos relativos à redistribuição das despesas de cobrança quando as mercadorias provenientes de um Estado-Membro são colocadas à disposição do orçamento da União Europeia (ou

seja, o montante que cada Estado-Membro está autorizado a conservar).

Finalmente, permite-se às partes contratantes do contrato de compra e venda dessas mercadorias acompanhar o percurso das mesmas nos casos do desalfandegamento centralizado, como definido no Código Aduaneiro Comunitário Modernizado.

Acordo de Troca de Informações em Matéria Fiscal

Portugal assinou, no passado mês de Janeiro, um Acordo sobre a Troca de Informações em Matéria Fiscal com o Governo da Libéria.

O Estado Português assinou recentemente diversos acordos desta natureza, com jurisdições como Turcos e Caicos, Belize, Dominica, Ilhas Virgens Britânicas, Antigua e Barbuda, St. Kitts e Nevis, Santa Lucia, Ilha de Man, Ilha de Jersey, Ilha de Guernsey, Bermudas, Ilhas Caimão, Andorra e Gibraltar.

Estes acordos têm por base o Modelo de Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal da OCDE, constituindo instrumentos legais que atribuirão competência às autoridades portuguesas para solicitar às autoridades competentes destes territórios elementos relevantes ao combate à fraude e evasão fiscal, designadamente informações sobre a movimentação de fundos bem como sobre a titularidade de sociedades, fundações, trusts ou outro tipo de veículos aí criados.

É, pois, dada continuidade ao processo de negociação destes acordos, estando também em curso trabalhos que deverão brevemente conduzir à assinatura de acordos semelhantes com outros territórios.

Arbitragem tributária

Foi recentemente publicado, em Diário da República, o novo regime jurídico da arbitragem em matéria tributária (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro). Trata-se de um meio de resolução mais célere dos processos que opõem os contribuintes ao Estado, por forma a reduzir a pendência de processos nos tribunais judiciais.

Este mecanismo constitui uma forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, podendo os contribuintes solicitar que os seus diferendos com as Finanças sejam resolvidos através de arbitragem (designadamente, quando discordam do valor que lhes é cobrado de imposto sobre o rendimento,

do valor que é atribuído à sua habitação para efeitos de imposto, do valor que lhes é descontado mensalmente do ordenado). Evita-se, desta forma, o recurso aos tribunais, podendo ser solicitada a intervenção de um ou mais árbitros imparciais para dirimir o conflito num prazo de 6 meses. A obrigatoriedade da decisão final não fica, todavia, prejudicada, já que ela tem o mesmo valor de uma decisão de um tribunal, sendo vinculativa para ambas as partes.

A arbitragem funcionará no Centro de Arbitragem Administrativa e cada caso será decidido por um ou três árbitros (dependendo do valor do caso e da opção do próprio contribuinte).

Exige-se que os árbitros sejam juristas com um mínimo de dez anos de experiência nesta área, podendo também ser nomeados árbitros especialistas em gestão ou economia. Estabelece-se ainda que os árbitros não podem ter tido, nos dois anos anteriores, qualquer relação profissional, directa ou indirecta, com o contribuinte ou com as Finanças.

Cobrança coerciva de dívidas fiscais

O Ministério das Finanças e da Administração Pública divulgou, recentemente, dados relativos à cobrança coerciva de dívidas fiscais, que no ano de 2010 ascendeu a 1.238 milhões de euros. O objectivo anual que havia sido anteriormente fixado foi, assim, ultrapassado em cerca de 12,6%. Tendo por referência a análise feita às 21 Direcções de Finanças pertencentes à DGCI, merecem destaque os desvios positivos de cerca de 41 milhões de euros em Lisboa, 17 milhões em Faro, 14 milhões em Aveiro, 12 milhões em Setúbal, 10 milhões no Porto e 10 milhões em Braga.

Novo sistema de penhora de automóveis

A DGCI implementou um novo sistema de penhora de automóveis, com vista à apreensão física de veículos penhorados aos proprietários que possuam dívidas em execução fiscal.

A inovação agora introduzida no sistema de penhoras da DGCI resulta da colaboração com outras entidades, onde se incluem a PSP e a GNR, levando a cabo a remoção dos veículos apreendidos e procedendo à sua venda em estabelecimentos de leilão.

A gestão da informação que sustenta o sistema de apreensão dos veículos penhorados será feita de forma electrónica e desmaterializada. Nesta informação incluem-se, entre outras, a transmissão da DGCI às forças policiais das listagens de veículos a apreender, a comunicação da sua remoção para instalações próprias onde serão vendidos em leilão, além de toda a informação de retorno. Se ocorrer o pagamento da dívida, essa informação é imediatamente transmitida às forças policiais, sendo o pedido de apreensão cancelado.

A apreensão e remoção dos veículos serão efectuadas na via pública, com carácter imediato, logo que o veículo a apreender seja detectado. Isto sem prejuízo da possibilidade de os devedores efectuarem o pagamento dos montantes em dívida, o que levará a que o veículo apreendido seja libertado, logo que tal acto seja confirmado pelas entidades competentes.

Este novo sistema surge na sequência da implementação do sistema electrónico de penhora de veículos automóveis e do registo dessas penhoras nas Conservatórias do Registo Automóvel. Prevê-se que, num espaço temporal curto (cerca de um mês), a DGCI possa efectuar a penhora, o registo e a venda dos veículos, garantindo ao Estado a cobrança efectiva das dívidas fiscais.

A Arbitragem Tributária

Por Ricardo Rodrigues Pereira (*)

INTRODUÇÃO

No pretérito dia 20 de Janeiro de 2011, foi publicado o Decreto-Lei n.º 10/2011¹ que adopta e disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária², no uso da autorização legislativa concedida pelo art. 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Orçamento do Estado para 2010).

Como decorre do preâmbulo daquele diploma legal, a introdução no nosso ordenamento jurídico da arbitragem em matéria tributária³ visa três objectivos nucleares:

Reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos;

Imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo; e,

Reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

A forma como cada um destes objectivos é prosseguido é, sumariamente, descrita ao longo do referido

(*) Advogado.

1. Todos os preceitos legais mencionados no texto, sem qualquer menção adicional, são referentes a este diploma legal.

2. Não acompanhamos a posição legalmente adoptada quanto à natureza jurídica da arbitragem – meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos –, parecendo-nos mais consentânea com este instituto a posição adoptada por Joaquim Freitas da Rocha (Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 366-367), segundo o qual:

“... é verdadeiramente aqui que estamos em presença do fenómeno desjurisdicionalizador, já que é verdadeiramente aqui que se coloca a alternativa entre recorrer ou não recorrer ao Tribunal para resolver a questão.

(...) levanta-se o problema de saber qual a sua [da arbitragem] natureza jurídica: por um lado, poder-se-ia entender que estamos em presença de um verdadeiro acto jurisdicional (sentença), e, por outro lado, estar-se-ia em presença de um acto de natureza contratual. O mais adequado parece ser admitir a sua natureza mista ou híbrida: a resolução alternativa de litígios constitui uma figura complexa constituída por dois distintos momentos: nasce por via da convenção entre os particulares que determinam o juízo arbitral e efectiva-se por meio da lei, que atribui força jurídica à decisão do julgador, independentemente da vontade das partes.”

3. A qual é ali referida como constituindo “uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial – o árbitro –, escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais”.

preâmbulo, cumprindo aqui destacar que, “tendo em vista conferir à arbitragem tributária a necessária celeridade processual, é adoptado um processo sem formalidades especiais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo”, sendo “estabelecido um limite temporal de seis meses para emitir a decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação que nunca excederá os seis meses”.

O mesmo preâmbulo termina com uma pertinente chamada de atenção para o facto de que “a instituição da arbitragem não significa uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído”⁴.

1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

1.1. Âmbito material da arbitragem em matéria tributária

As matérias sobre as quais a arbitragem em matéria tributária pode incidir são as seguintes⁵:

- A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;
- A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liqui-

4. A este propósito, Joaquim Freitas da Rocha refere que estas matérias devem ser entendidas “como domínios ainda dentro do Direito e não como formas a-jurídicas de autotutela, afirmando por conseguintes que desjurisdicionalização não pode significar desjuridificação. (...) cabe sempre à lei o papel de fixar um adequado enquadramento normativo.” (op. cit., p. 361).

Ainda segundo o mesmo autor, “uma solução plausível em sede de justiça tributária passaria pela ideia de “árbitros mistos” que, no que diz respeito às matérias de determinação geral da incidência (pessoal e real) e taxas aplicáveis, estariam cingidos à estrita aplicação da lei, mas, já no que diz respeito à determinação em concreto do valor dos bens, da matéria colectável, da colecta ou do valor a pagar ou a receber – através, nomeadamente, da avaliação de bens ou direitos, da aceitação de determinada despesa como custo, da eventual presunção de rendimentos em regimes simplificados ou casos de difícil prova, etc. – poderiam decidir de acordo com critérios de oportunidade.” (op. cit., p. 369).

5. Art. 2.º, n.º 1.

dação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.

1.2. Os tribunais arbitrais

1.2.1. Competência material

A competência material dos tribunais arbitrais está circunscrita às matérias referidas no ponto anterior, não podendo, pois, estes tribunais apreciar quaisquer pretensões de diferente natureza.

1.2.2. Vinculação à respectiva jurisdição e funcionamento

A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça ⁶, diploma legal esse que foi já publicado, sendo a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Como decorre do citado diploma legal, são os seguintes os serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública vinculados à jurisdição dos tribunais administrativos e fiscais ⁷:

- a) A Direcção – Geral dos Impostos (DGCI); e
- b) A Direcção – Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).

Os referidos serviços vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida e que se insiram no âmbito material da arbitragem em matéria tributária, com excepção das seguintes ⁸:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ⁹;

6. Art. 4.º, n.º 1.

7. Art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011.

8. Art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011.

9. Estes artigos estatuem o seguinte:

“Artigo 131.º – Impugnação em caso de autoliquidação

1 - Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.

2 - 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.

3 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, quando o seu fundamento for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, o prazo para a impugnação não depende de recla-

b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

Importa salientar que a vinculação dos aludidos serviços à jurisdição dos tribunais arbitrais está limitada a litígios de valor não superior a € 10.000.000,00 ¹⁰ e está sujeita às condições seguintes ¹¹:

- a) Nos litígios de valor igual ou superior a € 500.000,00, o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais

mação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo do n.º 1 do artigo 102.º.

Artigo 132.º – Impugnação em caso de retenção na fonte

1 - A retenção na fonte é susceptível de impugnação por parte do substituto em caso de erro na entrega de imposto superior ao retido.

2 - O imposto entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efectuar no ano do pagamento indevido.

3 - Caso não seja possível a correcção referida no número anterior, o substituto que quiser impugnar reclamará graciosamente para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de 2 anos a contar do termo do prazo nele referido.

4 - O disposto no número anterior aplica-se à impugnação pelo substituído da retenção que lhe tiver sido efectuada, salvo quando a retenção tiver a mera natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

5 - Caso a reclamação graciosa seja expressa ou tacitamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a entrega indevida nos mesmos termos que do acto da liquidação.

6 - A impugnação em caso de retenção na fonte aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo anterior.

Artigo 133.º – Impugnação em caso de pagamento por conta

1 - O pagamento por conta é susceptível de impugnação judicial com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela administração tributária.

2 - A impugnação do pagamento por conta depende de prévia reclamação graciosa para o órgão periférico local da administração tributária competente, no prazo de 30 dias após o pagamento indevido.

3 - Caso a reclamação seja expressamente indeferida, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, o acto nos mesmos termos que do acto de liquidação.

4 - Decorridos 90 dias após a sua apresentação sem que tenha sido indeferida, considera-se a reclamação tacitamente deferida.”

10. Art. 3.º, n.º 1 da Portaria n.º 112-A/2011.

11. Art. 3.º, n.º 2 da Portaria n.º 112-A/2011.

tributários ou possuir o grau de mestre em Direito Fiscal ¹²;

- b) Nos litígios de valor igual ou superior a € 1.000.000,00 o árbitro presidente deve ter exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possuir o grau de doutor em Direito Fiscal .

Noutra parametria, os tribunais arbitrais funcionam no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa ¹³.

1.2.3. Composição

Os tribunais arbitrais podem funcionar segundo uma de duas formas: como tribunal singular, com a intervenção de um único árbitro, ou como tribunal colectivo, com a intervenção de três árbitros ¹⁴.

Os tribunais arbitrais funcionam de acordo com a primeira das indicadas formas, isto é, com árbitro único, nas seguintes situações ¹⁵:

- a) O valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo ; e,
b) O sujeito passivo opte por não designar árbitro.

Os tribunais arbitrais funcionam como tribunal colectivo, isto é, com a intervenção de três árbitros, nos seguintes casos:

- a) O valor do pedido de pronúncia ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo ¹⁶; ou,
b) O sujeito passivo opte por designar árbitro, independentemente do valor do pedido de pronúncia.

1.4 Os árbitros

1.4.1 Requisitos dos árbitros

Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público ¹⁷, devendo ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional

12. Como decorre do disposto no art. 3º, nº 3 da Portaria nº 112-A/2011, “Em caso de impossibilidade de designar árbitros com as características referidas no número anterior cabe ao presidente do Conselho Deontológico do CAAD a designação do árbitro presidente.”

13. Art. 4º, nº 2. Sítio da Internet do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa: <http://www.caad.org.pt>.

14. Art. 5º, nº 1.

15. Art. 5º, nº 2.

16. A alçada do Tribunal Central Administrativo é de € 30.000,00 (art. 31º, nº 1 da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, aplicável ex vi art. 6º, nº 4 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais).

17. Art. 7º, nº 1.

na área do direito tributário, nomeadamente através do exercício ¹⁸:

- de funções públicas;
- da magistratura;
- da advocacia;
- da consultoria e jurisconsultoria;
- da docência no ensino superior ou da investigação;
- de serviço na administração tributária;
- de trabalhos científicos relevantes neste domínio.

No entanto, quando as questões a decidir exijam um conhecimento especializado de diferentes áreas, pode ser designado como árbitro não presidente um licenciado em Economia ou Gestão, observando-se, com as necessárias adaptações, os demais referenciados requisitos de designação dos árbitros.

1.4.2 Impedimentos dos árbitros

Os casos que configuram impedimentos do exercício da função de árbitro são os seguintes ¹⁹:

- a) Os referidos no artigo 44º, nº 1, do Código do Procedimento Administrativo, com as necessárias adaptações, ou seja, quando:
- Tenha interesse no processo arbitral, por si, como representante ou como gestor de negócios de outra pessoa;
 - Por si ou como representante de outra pessoa, tenha interesse no processo arbitral seu cônjuge, algum parente ou afim em linha recta ou até ao 2.º grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum;
 - Por si ou como representante de outra pessoa, tenha interesse em questão semelhante à que deva ser decidida, ou quando tal situação se verifique em relação a pessoa abrangida pela alínea anterior;
 - Tenha intervindo no processo arbitral como perito ou mandatário ou haja dado parecer sobre questão a resolver;
 - Tenha intervindo no processo arbitral como perito ou mandatário o seu cônjuge, parente ou afim em linha recta ou até ao 2.º grau da linha colateral, bem, como qualquer pessoa com quem viva em economia comum;
 - Contra ele, seu cônjuge ou parente em linha recta esteja intentada acção judicial proposta por interessado no processo arbitral ou pelo respectivo cônjuge;

18. Art. 7º, nº 2.

19. Art. 8º, nº 1.

- Se trate de recurso de decisão proferida por si, ou com a sua intervenção, ou proferida por qualquer das pessoas referidas na alínea b) ou com intervenção destas;
- b) Quando, nos dois anos anteriores ao da sua indicação como árbitro:
 - A pessoa designada tenha sido dirigente, funcionário ou agente da administração tributária, membro de órgãos sociais, trabalhador, mandatário, auditor ou consultor do sujeito passivo que seja parte no processo, de entidade que se encontre com aquele em relação de domínio, tal como esta é definida no Código das Sociedades Comerciais²⁰, ou de pessoa ou entidade que tenha interesse próprio na procedência da pretensão;
 - A pessoa designada tenha sido trabalhador, colaborador, membro, associado ou sócio de entidade que tenha prestado serviços de auditoria, consultoria e jurisconsultoria ou advocacia ao sujeito passivo.

Quem for designado para exercer as funções de árbitro deve rejeitar essa designação sempre que se verifique qualquer circunstância que permita razoavelmente suspeitar da sua imparcialidade e independência, incumbindo ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa exonerar o(s) árbitro(s) em caso de incumprimento dos sobreditos requisitos²¹.

1.4.3 Deveres dos árbitros

Os árbitros estão sujeitos à observância dos princípios da imparcialidade e da independência, assim como ao dever de sigilo fiscal nos exactos termos em que este é imposto aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária²².

Se se verificar a impossibilidade superveniente do cumprimento da obrigação por causa imputável ao árbitro, tal importa a substituição deste em conformidade com as regras aplicáveis à indicação do árbitro substituído ou, após audição aos restantes árbitros e não havendo oposição das partes, a alteração da composição do tribunal²³. Se a solução adoptada for a substituição de árbitro, o tribunal arbitral decide se algum acto processual deve ser repetido em virtude da nova composição do tribunal, tendo em consideração o estado do processo²⁴.

20. Arts. 488º e ss. do CSC.

21. Art. 8º, nºs 2 e 3.

22. Art. 9º, nº 1. Cfr. art. 64º da LGT.

23. Art. 9º, nº 2.

24. Art. 9º, nº 3.

1.4.4 Designação dos árbitros²⁵

Nos casos em que o tribunal arbitral funcione com árbitro único, este é designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem aquele Centro de Arbitragem^{26 27}.

Nas situações em que o tribunal arbitral funcione com a intervenção de três árbitros, estes são designados por uma das seguintes formas²⁸:

- a) Pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, de entre a lista dos árbitros que compõem esse Centro de Arbitragem; ou
- b) Pelas partes, incumbindo a designação do terceiro árbitro, que exerce as funções de árbitro-presidente, aos árbitros designados ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, por meio de requerimento de um ou de ambos os árbitros. Neste caso, os árbitros podem não constar da lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa²⁹.

1.5 O direito aplicável

Os tribunais arbitrais decidem em conformidade com o direito constituído, não sendo admissível o recurso à equidade³⁰.

Sem prejuízo do dever de o tribunal arbitral definir a tramitação mais adequada a cada processo especificamente considerado, com observância dos princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais³¹, são subsidiariamente aplicáveis ao processo arbitral tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos, as seguintes normas³²:

- a) As normas de carácter procedimental ou processual dos códigos e demais normas tributárias;
- b) As normas respeitantes à organização e funcionamento da administração tributária;

25. Relativamente ao procedimento de designação dos árbitros, ver *infra* 2.1.3.

26. Art. 6º, nº 1.

27. A lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa é elaborada nos termos deste diploma legal e dos Estatutos e Regulamento do Centro de Arbitragem Administrativa, disponíveis em <http://www.caad.org.pt>.

28. Art. 6º, nº 2.

29. Art. 6º, nº 3.

30. Art. 2º, nº 2.

31. Art. 29º, nº 2.

32. Art. 29º, nº 1.

- c) As normas relativas à organização e processo nos tribunais administrativos e tributários;
- d) O Código do Procedimento Administrativo;
- e) O Código de Processo Civil.

2. O PROCEDIMENTO ARBITRAL

2.1 Constituição de tribunal arbitral

2.1.1 Requisitos formais, materiais e temporais

Relativamente à forma como deve ser efectuado o pedido de constituição de tribunal arbitral, este é feito por meio de requerimento a enviar por via electrónica ao presidente do Centro de Arbitragem Administrativa, devendo dele constar³³:

- a) A identificação do sujeito passivo, incluindo o número de identificação fiscal, e do serviço periférico local do seu domicílio ou sede ou, no caso de coligação de sujeitos passivos, do serviço periférico local do domicílio ou sede do sujeito identificado em primeiro lugar no pedido;
- b) A identificação do acto ou actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral;
- c) A identificação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo fundamentos deste pedido os previstos no artigo 99.º do CPPT³⁴ e, bem assim, a exposição das questões de facto e de direito objecto do referido pedido de pronúncia arbitral;
- d) Os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir;
- e) A indicação do valor da utilidade económica do pedido;
- f) O comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem inicial, nos casos em que o sujeito passivo não tenha optado por designar árbitro ou comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem, caso o sujeito passivo manifeste a intenção de designar o árbitro;
- g) A intenção de designar árbitro.

Neste ponto e antes de avançarmos, importa salientar que são admissíveis a cumulação de pedidos ainda

33. Art. 10º, nº 2.

34. O art. 99º do CPPT, sob a epígrafe “Fundamentos da impugnação”, estatui o seguinte: “Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) Incompetência;
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais.”

que relativos a diferentes actos e a coligação de autores, quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito³⁵.

Uma vez recebido o pedido de constituição do tribunal arbitral, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa deve, por via electrónica e no prazo de dois dias a contar dessa recepção, dar conhecimento do pedido à administração tributária³⁶.

O pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado nos prazos seguintes³⁷:

- a) No prazo de 90 dias, contado:
 - A partir os factos previstos no art. 102º, nºs 1 e 2, do CPPT, relativamente aos actos susceptíveis de impugnação autónoma³⁸;
 - A partir da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico³⁹.
- b) No prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos actos de determinação da matéria tributável, dos actos de determinação da matéria colectável, dos actos de fixação de valores patrimoniais e, ainda, do projecto de decisão de liquidação (quando a lei não assegure a faculdade de requerer a declaração de ilegalidade dos actos antes referidos), nos restantes casos.

2.1.2 Taxa de arbitragem

A constituição de tribunal arbitral implica o pagamento de uma taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objectiva e valores mínimo

35. Art. 3º, nº 1.

36. Art. 9º, nº 3.

37. Art. 9º, nº 1.

38. Os factos previstos nos nºs 1 e 2 do art. 102º do CPPT são os 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 do CPPT;
- f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores;
- g) Notificação do indeferimento de reclamação graciosa.

39. Como decorre do preceituado no n.º 5 do art. 66º do CPPT, os recursos hierárquicos devem ser decididos no prazo máximo de 60 dias.

e máximo são definidos nos termos do Regulamento de Custas a ser aprovado pelo Centro de Arbitragem Administrativa⁴⁰.

O pagamento dessa taxa de arbitragem é efectuado nos seguintes termos:

- a) Nos casos em que o sujeito passivo não designa árbitro, aquele paga, na data do envio do pedido de constituição de tribunal arbitral, a taxa de arbitragem inicial⁴¹;
- b) Nos casos em que o sujeito passivo manifesta a intenção de designar árbitro, aquele paga, na data do envio do pedido de constituição de tribunal arbitral, a taxa de arbitragem pela totalidade⁴².

O não pagamento tempestivo da taxa de arbitragem inicial ou da taxa de arbitragem constitui causa impeditiva da constituição do tribunal arbitral⁴³.

2.1.3 Procedimento de designação dos árbitros⁴⁴

Nos casos em que o tribunal arbitral funcione com árbitro único ou com a intervenção de três árbitros, incumbindo ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa a respectiva designação, esse Conselho Deontológico⁴⁵:

- a) Designa o árbitro ou árbitros;
- b) Notifica as partes dessa designação, no prazo de cinco dias após a recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral;
- c) Comunica a data da realização da reunião para efeitos de constituição do tribunal arbitral, que deve ocorrer no prazo máximo de 15 dias e na qual participam o árbitro ou árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo.

Nos casos em que o tribunal arbitral funcione com a intervenção de três árbitros e incumba às partes a designação de dois desses árbitros (cabendo a estes a designação do terceiro árbitro ou, na falta de acordo, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa):

- a) No prazo de 10 dias a contar da data da recepção do pedido de constituição de tribunal arbitral, a

administração tributária notifica o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa da indicação, efectuada pelo dirigente máximo do serviço, de um dos árbitros do tribunal arbitral^{46 47};

- b) No prazo de 5 dias a contar da recepção da notificação referida na alínea anterior ou da designação efectuada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, em caso de inércia ou actuação intempestiva da administração tributária, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa notifica o sujeito passivo do árbitro já designado⁴⁸;
- c) No prazo de 10 dias após a recepção da notificação referida na alínea anterior, o sujeito passivo, mediante requerimento dirigido ao Centro de Arbitragem Administrativa, indica o árbitro por si designado⁴⁹;
- d) Após receber o requerimento referido na alínea anterior, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa notifica, por via electrónica, os árbitros designados para, no prazo de 10 dias, designarem o terceiro árbitro⁵⁰;
- e) Após a designação do terceiro árbitro, o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa informa as partes dessa designação e comunica a data da reunião para efeitos de constituição do tribunal arbitral, que deve ocorrer no prazo máximo de 15 dias e na qual participam os árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo⁵¹.

Em ambos os casos, o tribunal arbitral considera-se constituído com a realização da referida reunião para efeitos de constituição do tribunal arbitral, na qual participam os árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo⁵².

2.2 Efeitos da constituição de tribunal arbitral

2.2.1 Considerações gerais

Salvo disposição legal em contrário, à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral são atribuídos os efeitos da apresentação de impugnação judicial,

40. Art. 12º, nº 1.

41. Art. 12º, nº 2. Neste caso, a fixação do valor e a eventual repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral devem ser efectuadas pelo tribunal arbitral no âmbito da decisão arbitral que vier a ser proferida.

42. Art. 12º, nº 3.

43. Art. 12º, nº 4.

44. Ver *supra* 1.4.4.

45. Art. 11º, nº 1.

46. Art. 11º, nº 2.

47. Se o prazo referido for incumprido, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa substitui-se à administração tributária na designação de árbitro, devendo notificá-la, por via electrónica e no prazo de 5 dias, do árbitro nomeado (art. 11º, nº 3).

48. Art. 11º, nº 4.

49. Art. 11º, nº 5.

50. Art. 11º, nº 6.

51. Art. 11º, nº 7.

52. Art. 11º, nº 8.

nomeadamente no referente à suspensão do processo de execução fiscal⁵³ e à suspensão e interrupção dos prazos de caducidade⁵⁴ e de prescrição⁵⁵ da prestação tributária⁵⁶.

Noutra parametria, salvo se o procedimento arbitral terminar antes da data da constituição do tribunal arbitral ou se o processo arbitral terminar sem uma pronúncia sobre o mérito da questão, a apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral preclui o direito de, com os mesmos fundamentos⁵⁷:

- reclamar;
- impugnar;
- requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável;
- requerer a promoção da revisão oficiosa;
- suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desse pedido ou sobre os consequentes actos de liquidação.

Por isso, afigura-se admissível deduzir pedido de impugnação judicial e pedido de pronúncia arbitral relativamente a um mesmo acto tributário, desde que os respectivos factos e fundamentos sejam diferentes⁵⁸.

Por outro lado, nos pedidos de constituição de tribunais arbitrais que tenham por objecto a apreciação da legalidade de:

- actos de liquidação de tributos;
- actos de autoliquidação;
- actos de retenção na fonte;
- actos de pagamento por conta;
- actos de determinação da matéria tributável;
- actos de determinação da matéria colectável;
- actos de fixação de valores patrimoniais;

Sucedo o seguinte:

- a) No prazo de 8 dias a contar do conhecimento da constituição do tribunal arbitral, o dirigente máximo do serviço da administração tributária pode proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando se afigurar necessário, o acto tributário substitutivo⁵⁹;
- b) Se, nos termos da alínea anterior, o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral for, total ou parcialmente, alterado ou substituído por

outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária notifica o sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar; se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse no pedido de pronúncia arbitral, o procedimento prossegue relativamente àquele último acto⁶⁰;

- c) Após o decurso do prazo de 8 dias referido na alínea a), a administração tributária fica impedida de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, excepto se o fizer com fundamento em factos novos⁶¹.

2.2.2 Efeito suspensivo

Os pedidos de constituição de tribunal arbitral que tenham por objecto:

- a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;
- a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, atinente ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir o pedido de declaração de ilegalidade referido no travessão anterior;

Têm efeito suspensivo relativamente:

- a) À liquidação das prestações tributárias correspondentes às questões suscitadas quanto à parte controvertida⁶²;
- b) Aos prazos de caducidade do direito à liquidação e de prescrição da prestação tributária até à data da comunicação da decisão arbitral, excepto no caso de o sujeito passivo interpor recurso⁶³.

3. O PROCESSO ARBITRAL

3.1 Os princípios estruturantes do processo arbitral

Os princípios que enquadram e moldam o processo arbitral são os seguintes⁶⁴:

- a) O princípio do contraditório, assegurado, nomeadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo;

53. Cfr. arts. 103º, nº 4, e 169º, nº 1, do CPPT.

54. Cfr. art. 46º, nº 2, als. a) e d), da LGT.

55. Cfr. art. 49º, nºs 1 e 4, da LGT.

56. Art. 13º, nº 5.

57. Art. 13º, nº 4.

58. Art. 3º, nº 2.

59. Art. 13º, nº 1.

60. Art. 13º, nº 2.

61. Art. 13º, nº 3.

62. Art. 14º, al. a).

63. Art. 14º, al. b).

64. Art. 16º.

- b) O princípio da igualdade das partes, o qual é concretizado por via do reconhecimento do mesmo estatuto substancial às partes, designadamente para efeitos do exercício de faculdades e do uso de meios de defesa;
- c) O princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar tendo em vista a obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas;
- d) Os princípios da oralidade e da mediação na discussão das matéria de facto e de direito;
- e) Os princípios da livre apreciação dos factos e da livre determinação das diligências de produção de prova necessárias, em conformidade com as regras da experiência e a livre convicção dos árbitros;
- f) Os princípios da cooperação e da boa fé processual, aplicáveis aos árbitros, às partes e aos mandatários;
- g) O princípio da publicidade das decisões, sendo assegurada a divulgação das decisões arbitrais expurgadas de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que respeitam.

3.2 Tramitação

O processo arbitral tem o seu início na data da constituição do tribunal arbitral, a qual ocorre com a realização da sobredita reunião para efeitos de constituição do tribunal arbitral, na qual participam os árbitros, o dirigente máximo do serviço da administração tributária e o sujeito passivo⁶⁵.

Uma vez recebido o requerimento contendo o pedido de constituição de tribunal arbitral⁶⁶, este notifica o dirigente máximo do serviço da administração tributária para, no prazo de 15 dias, apresentar resposta e, caso pretenda, solicitar a produção de prova adicional⁶⁷.

No mesmo prazo, a administração tributária remete ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo, sendo que, não sendo feita essa remessa, aplica-se o disposto no art. 110º, nº 5 do CPPT^{68 69}.

65. Art. 15º.

66. Ver supra 2.1.1.

67. Art. 17º, nº 1.

68. O qual estatui o seguinte:

“5. O juiz pode, a todo o tempo, ordenar ao serviço periférico local a remessa do processo administrativo, mesmo na falta de contestação do representante da Fazenda Pública.”

69. Art. 17º, nº 2.

Após a apresentação da resposta, o tribunal arbitral promove uma primeira reunião entre as partes a fim de⁷⁰:

- a) Ser definida a tramitação processual a adoptar em função das circunstâncias o caso e da complexidade do processo;
- b) Ouvir as partes quanto a eventuais excepções que tenham de ser apreciadas e decididas antes de conhecer do pedido; e
- c) Convidar as partes a corrigir as respectivas peças processuais, se for necessário.

Na mesma reunião, devem ser comunicadas às partes⁷¹:

- a) A data para as alegações orais, se forem necessárias; e,
- b) A data para a decisão arbitral⁷².

Em conformidade com os princípios da livre apreciação da prova e da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, não obstam ao prosseguimento do processo e à consequente prolação de decisão arbitral, com base na prova produzida, as seguintes circunstâncias⁷³:

- a falta de comparência de qualquer das partes a acto processual;
- a inexistência de defesa; e
- a falta de produção de qualquer prova solicitada.

No entanto, o tribunal arbitral poderá permitir a prática de acto omitido ou a repetição de acto ao qual a parte não tenha comparecido, assim como o respectivo adiamento⁷⁴.

Noutra ordem de considerações, importa chamar a atenção para o facto de a substituição dos actos objecto de pedido de decisão arbitral, na pendência do respectivo processo, com fundamento em factos novos implicar a modificação objectiva da instância arbitral⁷⁵. Neste caso, o dirigente máximo do serviço da administração tributária notifica o tribunal arbitral da emissão do novo acto para que o processo possa prosseguir nesses ter-

70. Art. 18º, nº 1.

71. Art. 18º, nº 2.

72. Ver infra 3.3.1.

73. Art. 19º, nº 1.

74. Art. 19º, nº 2.

75. Art. 20º, nº 1.

mos, observando-se, quando aplicável, o estatuído no art. 64º do CPTA^{76 77}.

3.3 A decisão arbitral

3.3.1 Requisitos formais, materiais e temporais

À decisão arbitral é aplicável o disposto no art. 123º, primeira parte, do CPPT⁷⁸, relativamente à sentença judicial⁷⁹, sendo que dela devem constar⁸⁰:

- a assinatura de todos os árbitros;
- a identificação dos factos objecto de litígio;
- a identificação das razões de facto e de direito que motivaram a decisão;
- a identificação da data em que foi proferida;
- a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral, quando o tribunal arbitral tenha sido constituído com árbitro único ou com a intervenção de três árbitros, tendo incumbido ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa a respectiva designação.

Salvo nos casos em que o tribunal arbitral funcione como tribunal singular, a decisão arbitral é tomada por deliberação da maioria dos seus membros, podendo esta ser decomposta em pronúncias parciais incidentes sobre as diversas questões suscitadas no processo⁸¹ e podendo os árbitros fazer lavrar voto de vencido quanto à decisão arbitral e quanto às pronúncias parciais⁸².

76. O art. 64º do CPTA, sob a epígrafe “*Revogação do acto impugnado com efeitos retroactivos*”, estatui o seguinte:

“1. Quando, na pendência do processo, seja proferido acto revogatório com efeitos retroactivos do acto impugnado, acompanhado de nova regulação da situação, pode o autor requerer que o processo prossiga contra o novo acto, com a faculdade de alegação de novos fundamentos e do oferecimento de diferentes meios de prova.

2. O requerimento a que se refere o número anterior deve ser apresentado no prazo de impugnação do acto revogatório e antes do trânsito em julgado da decisão que julgue extinta a instância.

3. O disposto no n.º 1 é aplicável a todos os casos em que o acto impugnado seja, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro com os mesmos efeitos, e ainda no caso de o acto revogatório já ter sido praticado no momento em que o processo foi intentado, sem que o autor disso tivesse ou devesse ter conhecimento.”

77. Art. 20º, nº 2.

78. O art. 123º do CPPT, sob a epígrafe “*Sentença. Objecto*”, estatui o seguinte:

“1 - A sentença identificará os interessados e os factos objecto de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar.

2 - O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.”

79. Art. 22º, nº 2.

80. Art. 22º, nºs 3 e 4.

81. Art. 22º, nº 1.

82. Art. 22º, nº 5.

A cada uma das partes deve ser remetido um exemplar assinado da decisão arbitral⁸³.

Relativamente ao requisito temporal, a decisão temporal deve ser proferida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral⁸⁴.

Porém, o tribunal arbitral pode determinar a prorrogação daquele prazo por períodos sucessivos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes quer essa prorrogação, quer os motivos que a fundamentam⁸⁵.

Após a notificação da decisão arbitral, o Centro de Arbitragem Administrativa notifica as partes do arquivamento do processo e, nessa data, o tribunal arbitral é considerado dissolvido⁸⁶.

3.3.2 Os efeitos da decisão arbitral insusceptível de recurso ou impugnação

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação⁸⁷ tem os seguintes efeitos:

- a) Vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo aquela, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários^{88 89}, alternativa ou cumulativamente, conforme o caso⁹⁰:
 - praticar o acto tributário legalmente devido em substituição do acto objecto da decisão arbitral;
 - restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse

83. Art. 22º, nº 3, in fine.

84. Art. 21º, nº 1.

85. Art. 21º, nº 2.

86. Art. 23º.

87. Como é salientado no preâmbulo do diploma legal em análise, é estabelecida “*como regra geral a irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais*”.

No entanto, como também é ali salientado, quando “*o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é susceptível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*”.

88. O legislador faz referência às sentenças dos “*tribunais judiciais tributários*”, designação que não acolhemos por se nos afigurar incorrecta, na justa medida em que permite estabelecer a confusão entre a jurisdição comum e a jurisdição administrativa e fiscal, as quais compreendem distintas categorias de tribunais integradas na organização judiciária portuguesa (cfr. art. 209º da CRP).

89. Nos termos do disposto no art. 102º, nº 1, da LGT, “*A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos*”, pelo que àquelas é aplicável o disposto nos arts. 157º ess. do CPTA.

90. Art. 24º, nº 1.

sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito;

- rever os actos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os actos tributários objecto da decisão arbitral, nomeadamente por estarem inseridos no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente;
- liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

b) Preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação⁹¹;

c) Preclui o direito de a administração tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de tributação, salvo se tiver por fundamento factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral⁹²;

d) São devidos juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT⁹³ e no CPPT^{94 95}.

Se a decisão arbitral colocar termo ao processo arbitral sem conhecer do mérito da pretensão e se tal suceder por facto não imputável ao sujeito passivo, os prazos legalmente previstos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria tributável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos actos objecto da pretensão arbitral deduzida contam-se a partir da notificação da referida decisão arbitral ao sujeito passivo⁹⁶.

3.4 Recurso da decisão arbitral

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que coloque termo ao processo arbitral é susceptível de recurso:

- a) Para o Tribunal Constitucional⁹⁷:

91. Art. 24º, nº 2.

92. Art. 24º, nº 4.

93. Cfr. arts. 35º, 43º, 44º, 100º e 102º, nº 2, da LGT.

94. Cfr. arts. 61º e 86º, nº 1, do CPPT.

95. Art. 24º, nº 5.

96. Art. 24º, nº 3.

97. Art. 25º, nº 1.

- na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade;
 - e/ou na parte em que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada;
 - devendo ser apresentado, por meio de requerimento acompanhado de cópia do processo arbitral, no Tribunal Constitucional⁹⁸;
 - tendo efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, consoante o objecto do recurso⁹⁹, sendo que¹⁰⁰:
 - se for interposto pela administração tributária faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal¹⁰¹;
 - se for interposto pelo sujeito passivo faz cessar o efeito suspensivo da liquidação¹⁰².
- b) Para o Supremo Tribunal Administrativo¹⁰³:
- quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo;
 - devendo ser apresentado, por meio de requerimento acompanhado de cópia do processo arbitral, no Supremo Tribunal Administrativo¹⁰⁴;
 - tendo efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral recorrida, consoante o objecto do recurso¹⁰⁵, sendo que¹⁰⁶:
 - se for interposto pela administração tributária faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal¹⁰⁷;
 - se for interposto pelo sujeito passivo faz cessar o efeito suspensivo da liquidação¹⁰⁸;
 - sendo-lhe aplicável, com as necessárias adaptações, o regime do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no art. 152º do CPTA¹⁰⁹, contando-se o prazo para a sua

98. Art. 25º, nº 4.

99. Art. 26º, nº 1.

100. Art. 26º, nº 2.

101. Cfr. arts. 169º, 195º e 199º do CPPT.

102. Ver supra 2.2.2.

103. Art. 25º, nº 2.

104. Art. 25º, nº 4.

105. Art. 26º, nº 1.

106. Art. 26º, nº 2.

107. Cfr. arts. 169º, 195º e 199º do CPPT.

108. Ver supra 2.2.2.

109. O art. 152º do CPTA, sob a epígrafe “Recurso para uniformização de jurisprudência”, estatui o seguinte:

“1. 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 direi-

interposição a partir da notificação da decisão arbitral¹¹⁰.

3.5 Impugnação da decisão arbitral

A decisão arbitral é impugnável, constituindo fundamentos para essa impugnação¹¹¹:

- a) A não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;
- b) A oposição dos fundamentos com a decisão;
- c) A pronúncia indevida ou a omissão de pronúncia;
- d) A violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no art. 16º¹¹².

Tendo por base os referidos fundamentos, a decisão arbitral pode, pois, ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo, sendo a seguinte a respectiva tramitação processual¹¹³:

- a) O pedido de impugnação da decisão arbitral, acompanhado de cópia do processo arbitral, deve ser deduzido no prazo de 15 dias, contado¹¹⁴:
 - da notificação da decisão arbitral; ou
 - da notificação do arquivamento do processo arbitral e consequente dissolução do tribunal arbitral, no caso de a decisão arbitral ter sido emitida por tribunal arbitral funcionando como tribunal colectivo e a designação dos árbitros tenha incumbido às partes;
- b) Ao pedido de impugnação da decisão arbitral é aplicável, com as adaptações necessárias, o regime do recurso de apelação estatuído no CPTA¹¹⁵.

to, exista contradição:

a) *Entre acórdão do Tribunal Central Administrativo e acórdão anteriormente proferido pelo mesmo Tribunal ou pelo Supremo Tribunal Administrativo;*

b) *Entre dois acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo.*

2. *A petição de recurso é acompanhada de alegação na qual se identifique, de forma precisa e circunstanciada, os aspectos de identidade que determinam a contradição alegada e a infracção imputada à sentença recorrida.*

3. *O recurso não é admitido se a orientação perflhada no acórdão impugnado estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do Supremo Tribunal Administrativo.*

4. *O recurso é julgado pelo pleno da secção e o acórdão é publicado na 1.ª série do Diário da República.*

5. *A decisão de provimento emitida pelo tribunal superior não afecta qualquer sentença anterior àquela que tenha sido impugnada nem as situações jurídicas ao seu abrigo constituídas.*

6. *A decisão que verifique a existência da contradição alegada anula a sentença impugnada e substitui-a, decidindo a questão controvertida.”*

110. Art. 25º, nº 3.

111. Art. 28º, nº 1.

112. Ver supra 3.1.

113. Art. 27º, nº 1.

114. Idem.

115. Cfr. arts. 140º ess. do CPTA.

A impugnação da decisão arbitral tem os mesmos efeitos estabelecidos para o recurso da decisão arbitral¹¹⁶, ou seja, tem efeito suspensivo, no todo ou em parte, da decisão arbitral impugnada, dependendo do objecto da impugnação¹¹⁷, sendo que¹¹⁸:

- se for requerida pela administração tributária faz caducar a garantia que tenha sido prestada para suspensão do processo de execução fiscal¹¹⁹;
- se for requerida pelo sujeito passivo, faz cessar o efeito suspensivo da liquidação¹²⁰.

4. NOTAS FINAIS

Não podemos concluir esta análise do regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, sem salientarmos os seguintes aspectos que, embora legalmente estabelecidos com carácter transitório, são extremamente relevantes:

- a) A partir da data da entrada em vigor do diploma legal em apreço e até ao termo do prazo de um ano, os sujeitos passivos podem submeter à apreciação de tribunais arbitrais – funcionando com árbitro único ou com a intervenção de três árbitros, incumbindo ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa a respectiva designação – pretensões que tenham por objecto actos tributários que se encontrem pendentes nos tribunais tributários¹²¹ há mais de dois anos, com dispensa de pagamento de custas judiciais¹²²;
- b) A utilização dessa faculdade determina, a partir do momento em que o processo arbitral se considera iniciado, a alteração da causa de pedir ou a extinção da instância, conforme aquela que seja a fundamentação do pedido de pronúncia arbitral, constituindo obrigação do impugnante promovê-la no prazo de 60 dias, com junção de cópia do pedido de pronúncia arbitral¹²³.

116. Art. 28º, nº 2.

117. Art. 26º, nº 1.

118. Art. 26º, nº 2.

119. Cfr. arts. 169º, 195º e 199º do CPPT.

120. Ver supra 2.2.2.

121. O legislador faz novamente referência aos “tribunais judiciais tributários”, designação que não acolhemos pelos motivos acima referidos na nota de rodapé 80.

122. Art. 30º, nº 1.

123. Art. 30º, nº 2.

Impugnação Erro na forma de processo

Sumário

I – A ilegitimidade que constitui fundamento de oposição à execução fiscal (al. b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT) é uma ilegitimidade substantiva que se relaciona com a dívida exequenda e com o respectivo título e não com a incidência do tributo.

II – A alegação substanciada em erro sobre os pressupostos de facto e de direito (por errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do imposto) é alegação determinante da anulabilidade do acto tributário e fundamento de impugnação judicial.

Supremo Tribunal Administrativo
Acórdão de 9 de Fevereiro de 2011
Processo n.º 0845/10
Relator: Dr. Casimiro Gonçalves

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A..., com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que, proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, no processo de impugnação judicial da liquidação de IVA relativa ao exercício de 2000 e respectivos juros compensatórios, anulou todo o processado, por erro na forma do processo e, em consequência, absolveu da instância a Fazenda Pública.

1.2. O recorrente termina as alegações formulando as conclusões seguintes:

1. Discutindo-se na Impugnação Judicial o acto de liquidação propriamente dito, cuja importância é acrescida para o sujeito passivo, a lei prevê como fundamento de impugnação judicial “qualquer ilegalidade” (cfr. art. 99.º do CPPT), não podendo deixar de se considerar que a liquidação que subjaz à cobrança coerciva de que o Recorrente é alvo está mortalmente ferida de uma ilegalidade que atinge todos os princípios a que está obrigada, sendo a impugnação judicial o meio próprio para aferir de tal ilegalidade.

2. Na verdade, a Fazenda Pública bem sabia, por tal ter sido devidamente alegado em sede de reclamação

graciosa, que o Recorrente não era o real sujeito passivo da relação tributária, persistindo, ainda assim, em prosseguir a execução fiscal em curso contra o Recorrente ao invés de averiguar devidamente os factos trazidos ao seu conhecimento e, por via destes, dirigir o processo executivo contra o real sujeito da relação tributária.

3. Concretizando imperativos constitucionais estabelece logo o art. 4.º da LGT que “os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva” dos cidadãos, esclarecendo o n.º 2 do art. 5.º do mesmo diploma que a tributação terá que respeitar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.

4. Sendo que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário (art. 36.º, n.º 1, da LGT), é sujeito passivo, por regra, aquele que pratica o facto, na esfera do qual se vão manifestar os efeitos de tal acto, sejam os positivos (com o incremento do rendimento e da riqueza) sejam os negativos (como a obrigação de cumprir a prestação tributária).

5. Não ter em consideração que o Recorrente, de facto, não tem a capacidade contributiva que os impostos em causa pressupõem, seria desvirtuar as finalidades do nosso sistema fiscal e deixar passar impunes aqueles que usam da boa fé de terceiro para não serem responsabilizados pelos seus actos.

6. Quem, na verdade, praticou o facto constitutivo da relação jurídica tributária não foi o Recorrente, foi, antes, seu irmão, B.... Assim sendo, como é, foi com este que, efectivamente, se constituiu a relação jurídica tributária, devendo ser ele o responsável pelas dívidas daí emergentes.

7. Na verdade, se a administração tributária pode e deve atender à situação efectivamente verificada, fazendo, por exemplo, impender a prestação tributária sobre o negócio real em detrimento do meramente aparente ou declarado (v.g. casos dos arts. 38.º e 39.º da LGT ou certos casos de tributação indirecta), deve também pautar-se por essa preocupação no caso inverso.

8. Na verdade não pode deixar de se considerar que a liquidação que subjaz à cobrança coerciva de que o Recorrente é alvo está mortalmente ferida de uma ilegalidade (na medida em que abrange o sujeito passivo errado) que atinge todos os princípios a que está obrigada, sendo a impugnação judicial o meio próprio para aferir de tal ilegalidade.

9. A crescer a esta identifica-se uma outra ilegalidade não especificamente consubstanciada num qualquer

vício particular, mas sim no desrespeito pelo “bloco de juridicidade” que constitui o nosso sistema jurídico e que vincula a administração tributária e pelo qual, naturalmente, tudo há-de aferir-se.

10. Recusando-se a conhecer tal matéria que está suficientemente alegada e resulta, inclusivamente, da documentação junta aos autos e, conseqüentemente, decidindo de outro modo, violou a douta sentença recorrida o disposto no art. 99º do CPPT, pelo que deve, nessa medida, ser revogada.

11. Decidindo do modo exposto, a douta sentença recorrida, apelando a um critério meramente formalista, escusou-se a apreciar todas as questões submetidas a juízo, violando, desde logo, o direito à tutela judicial efectiva. Na verdade, estabelece o nº 4 do art. 268º do nosso texto fundamental que é garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, o que inclui, obviamente, o direito de impugnar quaisquer actos lesivos dos mesmos (cfr. LGT, 95º e CPPT, 96º).

12. Absteve-se, pois, a douta sentença recorrida de procurar a verdade material na relação tributária em análise, preferindo não conhecer de questões que afectam um devedor/Recorrente, cuja responsabilidade existe apenas e tão-só porque a Administração Fiscal, erradamente, o considera o verdadeiro sujeito da relação jurídico-tributária.

13. A fundamentação de qualquer acto tributário deve ser feita de forma expressa e contemporânea do mesmo – esta é uma exigência constitucional que não deve ser tomada de ânimo leve (CRP, art. 268º). Tal não aconteceu nos presentes autos, mas o Recorrente viu coarctada a possibilidade de o demonstrar tão só e apenas porque, pura e simplesmente, a impugnação deduzida não foi apreciada no seu todo, cerceando-se, desta forma direitos e garantias elementares.

14. Tão notória denegação do acesso aos direitos importa a violação do preceituado nos arts. 268º da CRP, 95º da LGT e 96º do CPPT, pelo que deverá ser revogada nos termos legais.

Termina pedindo o provimento do recurso.

1.3. Não foram apresentadas contra alegações.

1.4. O MP emite Parecer no sentido do provimento do recurso, nos termos seguintes:

«1. A impugnação judicial é o meio processual adequado à apreciação das ilegalidades que afectem a existência e validade do acto tributário, na medida em que

visa a declaração da sua inexistência, nulidade ou anulação (arts. 99º e 124º, nº 1 do CPPT).

Na petição de impugnação judicial o recorrente alegou factos fundando o entendimento de que o seu irmão B... era o sujeito passivo real da relação jurídica tributária de onde emergiu a liquidação adicional de IVA.

Esta alegação configura erro sobre os pressupostos de direito (por errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do imposto) determinante da anulabilidade do acto tributário e fundamento irrecusável de impugnação judicial (cf. desenvolvimento em Jorge Lopes de Sousa Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado Volume I, 2006 p. 706 e 714).

2. Apesar de o tribunal tributário ter deixado de conhecer do mérito da causa, por motivo improcedente, a intervenção do STA na qualidade de tribunal de revista, com poderes de cognição restritos a matéria de direito, impede o conhecimento em substituição (arts. 12º, nº 5 e 26º, al. b), ETAF 2002; art. 762º, nº 2, CPC redacção DL nº 329-A/95, de 12 de Dezembro, considerando-se a referência ao Tribunal da Relação como correspondente ao tribunal tributário; cf. ob. cit. Volume II p. 719 anotação 23. d) ao art. 279º CPPT).

CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A decisão impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene a devolução do processo ao tribunal tributário para conhecimento do objecto do recurso.»

1.5. Colhidos os vistos legais, cabe decidir.

FUNDAMENTOS

2. Na sentença recorrida julgaram-se provados os factos seguintes:

A) O impugnante foi submetido a uma acção inspectiva parcial ao IRS e IVA do exercício de 2000 (fls. 78 e seguintes).

B) Esta acção inspectiva conclui que o IVA deduzido no ano de 2000, no valor de 70.786,97 €, é considerado deduzido indevidamente por não terem sido exibidos os livros de escrituração e respectivas documentos e a existência de IVA deduzido que não corresponde a transacções reais (fls. 91).

C) Notificado deste relatório, das correcções aritméticas do IVA e das respectivas liquidações de IVA e juros compensatórios, o impugnante reclamou graciosamente em 15/12/2004 (fls. 160).

D) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 10/5/2005, notificado ao impugnante em 19/5/2005 (fls. 185 a 187, com remissão para fls. 179 a 183).

E) A impugnação judicial foi deduzida em 3/6/2005 (fls. 283 e 294 a 296).

F) Na petição inicial o impugnante invoca, em síntese, que não é o sujeito passivo real da relação jurídica tributária. Alega que, apesar da empresa estar em seu nome, o dono da empresa de construção civil inspeccionada e responsável por toda a sua gestão e beneficiário dos respectivos lucros era o seu irmão B... A empresa estava em seu nome, apenas por causa do divórcio do seu irmão B..., que lhe pediu para deixar pôr a empresa no seu nome. O impugnante, confiando no irmão, aceitou pôr a empresa de B... no seu nome e assinar todos os documentos que ele lhe pedia, necessários para o exercício dessa actividade. Porém, o impugnante continuou a ser seu funcionário e era dono da empresa apenas formalmente. O dono e gerente efectivo da empresa continuava a ser B... (fls. 3 a 16).

G) As liquidações de IVA e juros compensatórios tinham como data limite de pagamento voluntário 31/12/2004 (fls. 154 a 158).

H) As liquidações impugnadas não foram pagas, tendo sido instaurado o processo de execução fiscal nº 1759-2005/01001868, do Serviço de Finanças de Amarante (fls. 340 e 341).

I) O impugnante foi citado para o referido processo de execução fiscal em 10/2/2005 (fls. 188 a 191 e 340 a 342).

J) A citação foi realizada por carta registada com aviso de recepção assinada pela esposa, C..., em 10/2/2005 (fls. 400 e 401).

K) O impugnante foi notificado pessoalmente em 1/3/2005, por carta registada com aviso de recepção assinada por si, da data designada para venda do imóvel penhorado (fls. 426 e 427).

L) Em 24/6/2005 apresentou um requerimento no processo informando que não tinha em seu poder os veículos penhorados nos autos (fls. 428 e seguintes).

M) O impugnante não arguiu qualquer irregularidade da citação no processo de execução fiscal (fls. 394 a 443).

3.1. Enunciando como primeira questão a decidir a da «existência de fundamento para a impugnação das liquidações em causa», a sentença veio a concluir que os factos invocados pelo impugnante não integram fun-

damento de impugnação mas, antes, fundamento de oposição, não podendo, contudo, a petição inicial ser aproveitada para esta forma de processo, dado que se verifica a caducidade do respectivo direito de acção, pois o impugnante foi citado para a execução em 10/2/2005 e a impugnação entrou em 3/6/2005.

E para assim decidir a sentença considera o seguinte:

a) sendo o objecto da impugnação judicial a apreciação da legalidade da liquidação, no caso, constata-se da petição inicial que o impugnante não invoca nenhum fundamento legal de anulação ou inexistência do acto impugnado (da liquidação do IVA), pois que invoca «a sua irresponsabilidade pelo facto tributário que esteve na origem da liquidação impugnada», mas «não alegou, nem invocou qualquer ilegalidade da liquidação impugnada, designadamente os fundamentos da liquidação impugnada: a inexistência de contabilidade e documentos de suporte da empresa e a existência de IVA que não corresponde a transacções reais;

«O impugnante alega que não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. O verdadeiro sujeito passivo é o seu irmão B... Porém, o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa que nos termos da lei está vinculada ao cumprimento da prestação tributária (art. 18º, nº 3, da LGT).

A relação jurídica tributária foi constituída pela declaração do impugnante em que se identifica como sujeito passivo daquela relação. Este facto tributário é essencial para a relação jurídica tributária e não pode ser alterado a posteriori pela vontade unilateral das partes, com efeitos ab initio para a relação jurídica.

O fundamento invocado pelo impugnante radica na sua ilegitimidade, por alegadamente não ser o sujeito passivo real da relação jurídica tributária e em consequência não ser responsável pela liquidação impugnada e pelo seu pagamento.

Estes factos não são fundamento de qualquer ilegalidade determinante da anulação ou inexistência da liquidação impugnada, motivo pelo qual a impugnação tem de improceder por falta de fundamento legal (art. 99º do CPPT).»

b) embora os factos alegados constituam fundamento de oposição, a petição inicial não pode ser aproveitada para esta forma de processo, dado que se verifica a caducidade do respectivo direito de acção, pelo que, perante a inadmissibilidade legal de convalidação deste processo de impugnação em processo de oposição, há que anu-

lar todo o processado e absolver da instância a Fazenda Pública.

3.2. O recorrente discorda do assim decidido, alegando, em suma, que o que se discute na Impugnação Judicial é o acto de liquidação propriamente dito, não podendo deixar de se considerar que a liquidação que subjaz à cobrança coerciva de que ele (recorrente) é alvo está ferida de ilegalidade e que é a impugnação judicial o meio próprio para aferir dessa mesma ilegalidade, dado que, constituindo-se a relação jurídica tributária com o facto tributário (art. 36º, nº 1, da LGT), é sujeito passivo, por regra, aquele que pratica o facto e em cuja esfera se vão manifestar os respectivos efeitos, sejam os positivos (com o incremento do rendimento e da riqueza) sejam os negativos (como a obrigação de cumprir a prestação tributária).

E, no caso, quem, na verdade, praticou o facto constitutivo da relação jurídica tributária não foi o recorrente, antes tendo sido o seu irmão B..., pelo que foi com este que, efectivamente, se constituiu a relação jurídica tributária, devendo ser ele o responsável pelas dívidas daí emergentes, sendo que a Fazenda Pública bem sabia, por tal ter sido devidamente alegado em sede de reclamação graciosa, que não era o recorrente o real sujeito passivo da relação tributária, persistindo, ainda assim, em prosseguir contra ele a execução fiscal.

E se a AT pode e deve atender à situação efectivamente verificada, fazendo, por exemplo, impender a prestação tributária sobre o negócio real em detrimento do meramente aparente ou declarado (v.g. casos dos arts. 38º e 39º da LGT ou certos casos de tributação indirecta), deve também pautar-se por essa preocupação no caso inverso, não podendo deixar de se considerar que a liquidação que subjaz à cobrança coerciva aqui em causa enferma de ilegalidade, na medida em que abrange o sujeito passivo errado, sendo a impugnação judicial o meio próprio para aferir de tal ilegalidade, acrescentando, ainda uma outra ilegalidade não especificamente substanciada num qualquer vício particular, mas sim no desrespeito pelo “bloco de juridicidade” que constitui o nosso sistema jurídico e que vincula a AT e pelo qual tudo deve ser aferido.

3.3. A questão essencial a decidir é, portanto, a de saber se a sentença recorrida sofre de erro de julgamento ao considerar que os factos invocados pelo impugnante

não integram fundamento de impugnação mas, antes, fundamento de oposição.

Vejam os.

4.1. Refere a sentença que a impugnação judicial tem por a apreciação da legalidade da liquidação.

E na verdade assim é.

A impugnação judicial é o meio processual de âmbito tributário adequado à apreciação das ilegalidades que afectem a existência e validade dos actos tributários, nomeadamente do acto de liquidação e dos actos que comportem a apreciação da legalidade dos actos de liquidação, visando a declaração da sua inexistência, nulidade ou anulação (sobre o âmbito da utilização deste meio processual, cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2ª ed., Almedina, pags. 364 e sgts. e Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, 5ª ed., volume I, anotações ao artigo 97º, pags. 657 e sgts.),

No caso, a sentença conclui que os factos invocados pelo impugnante não integram fundamento de impugnação mas, antes, fundamento de oposição, mas a PI não pode ser aproveitada para esta forma de processo, dado que se verifica a caducidade do respectivo direito de acção.

E para assim concluir considera, em síntese, que da petição inicial resulta que o impugnante não invoca nenhum fundamento legal de anulação ou inexistência do acto impugnado (da liquidação do IVA), pois que invoca «a sua irresponsabilidade pelo facto tributário que esteve na origem da liquidação impugnada», mas «não alegou, nem invocou qualquer ilegalidade da liquidação impugnada, designadamente os fundamentos da liquidação impugnada: a inexistência de contabilidade e documentos de suporte da empresa e a existência de IVA que não corresponde a transacções reais.

Não acompanhamos, porém, esta fundamentação da sentença recorrida.

4.2. O erro na forma de processo (art. 199º do CPC) ocorre quando o autor usa de uma forma processual inadequada para fazer valer a sua pretensão, sendo entendimento doutrinal e jurisprudencial pacífico, que a ocorrência de tal erro deve aferir-se pelo pedido formulado na acção, pois é pela pretensão que o requerente pretende fazer valer que se determina a propriedade ou impropriedade do meio processual empregue para o efeito.

Ora, atentando na Petição Inicial, constata-se que o impugnante alegou factos fundando o entendimento de

que o seu irmão B... era o sujeito passivo real da relação jurídica tributária de onde emergiu a liquidação adicional de IVA (cfr. os respectivos n.ºs. 8 a 9, 46 a 49 e 53) e termina com a formulação do pedido de anulação dos actos tributários, por serem ilegais, uma vez que não é o real sujeito passivo da relação jurídica tributária em causa.

E, como bem refere o MP, esta alegação configura erro sobre os pressupostos de facto e de direito (por errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do imposto) determinante da anulabilidade do acto tributário e fundamento irrecusável de impugnação judicial (para maiores desenvolvimentos, cfr. o Cons. Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, Vol. I, 5ª ed., pags. 706 e 714), independentemente de, em termos do respectivo mérito, a mesma vir a ser julgada procedente ou improcedente. Ou seja, a questão da eventual procedência ou improcedência da impugnação não releva para a apreciação da correcção da forma de processo utilizada.

Aliás, no caso, a sentença não deixa de referir que o impugnante alega que não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária e que o verdadeiro sujeito passivo é o seu irmão B...

Mas, ainda assim, reconduz, desde logo aquela alegação à invocação do fundamento de ilegitimidade previsto na al. b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT (por o impugnante não ser, alegadamente, o sujeito passivo real da relação jurídica tributária e em consequência não ser responsável pela liquidação impugnada e pelo seu pagamento), concluindo que, por isso, não sendo estes factos fundamento de qualquer ilegalidade determinante da anulação ou inexistência da liquidação impugnada, a impugnação tem de improceder por falta de fundamento legal, dado que «o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa que nos termos da lei está vinculada ao cumprimento da prestação tributária (art. 18º, n.º 3, da LGT)», que «A relação jurídica tributária foi constituída pela declaração do impugnante em que se identifica como sujeito passivo daquela relação» e que «Este facto tributário é essencial para a relação jurídica tributária e não pode ser alterado a posteriori pela vontade unilateral das partes, com efeitos ab initio para a relação jurídica».

4.3. Ora, a ilegitimidade que constitui fundamento de oposição à execução fiscal (al. b) do n.º 1 do art. 204º do CPPT), é uma ilegitimidade substantiva que se relaciona com a dívida exequenda e com o respectivo título e não com a incidência do tributo.

Aliás, entende-se que o conceito de sujeito passivo (lato sensu) da relação jurídica fiscal (cfr. os n.ºs. 3 e 4 do art. 18º da LGT) abrange os sujeitos passivos stricto sensu ou devedores do imposto lato sensu e abrange, igualmente, os demais obrigados tributários, sendo que nos devedores de imposto em sentido amplo, estão abrangidos, ainda, quer os devedores do imposto em sentido estrito ou contribuintes, quer os demais devedores de imposto (substitutos, responsáveis, e outros) – cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2ª Edição, pags. 251 e sgts. e Saldanha Sanches, Manual de direito Fiscal, 3ª ed., 2007, pags. 245 e sgts.).

Assim, a alegação feita pelo recorrente configura, como se disse, erro sobre os pressupostos de facto e de direito (por errada interpretação e aplicação das normas de incidência subjectiva do imposto) determinante da anulabilidade do acto tributário e fundamento de impugnação judicial, não relevando para a apreciação da correcção da forma de processo utilizada a questão da eventual procedência ou improcedência da impugnação.

Há, portanto, que concluir que a sentença enferma do erro de julgamento que lhe vem imputado e carece de ser revogada.

5. Caberia, então, apreciar o mérito da impugnação, já que o Tribunal recorrido deixou de conhecer do mérito da causa, por motivo improcedente.

Porém, dado que a questão a decidir envolve apreciação de matéria de facto que não se encontra apurada nem fixada nos autos (como desde logo resulta do Probatório fixado na sentença), não pode este STA dela conhecer em substituição [cfr. o n.º 5 do art. 12º e a al. b) do art. 26º, ambos do ETAF (2002); e o n.º 2 do art. 762º do CPC, na redacção do DL n.º 329-A/95, 12/12].

Importa, assim, ordenar a baixa dos autos à 1ª instância para que, produzida a prova pertinente, se conheça da impugnação.

DECISÃO

Nestes termos acorda-se em dar provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, ordenando-se a baixa do processo à 1ª instância, para conhecimento do objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Fevereiro de 2011.

Casimiro Gonçalves (relator)

Dulce Neto

António Calhau

ANOTAÇÃO

O acórdão *supra* transcrito aborda uma das questões mais debatidas nos Tribunais Administrativos e Fiscais, qual seja a da propriedade do meio processual utilizado para fazer valer em juízo os direitos dos contribuintes. Conforme já se tem dito, sendo também consabido, muitas dúvidas se levantam a respeito desta matéria, existindo expedientes legais para evitar a inutilidade dos meios escolhidos. Com efeito, dispõe o artigo 97º da Lei Geral Tributária que a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo, ordenando-se a correção do processo quando o meio usado não for o mais adequado segundo a lei.

Ora, importa saber que as normas processuais tributárias carecem de uma intensa e cuidada interpretação, visto que contém na sua redacção conceitos que, muitas vezes, possuem significados materiais e formais distintos, sendo imperioso perceber a razão de cada norma para destrinçar qual o objectivo que a mesma pretende alcançar.

No caso dos autos, o Impugnante foi alvo de uma acção inspectiva, na qual se concluiu que o Contribuinte havia deduzido indevidamente, no exercício de 2000, um determinado montante de IVA, já que não havia exibido livros de escrituração e documentos legais que suportassem a veracidade das transacções alegadamente efectuadas. Notificado do projecto de decisão, das liquidações de IVA resultantes das correcções aritméticas efectuadas e dos respectivos juros compensatórios, o contribuinte reclamou graciosamente, invocando não ser o verdadeiro sujeito passivo da relação tributária e que tal sujeito passivo seria o seu irmão, que, apenas por uma questão de conveniência, lhe havia pedido para registar a empresa em seu nome. Mais alega que toda a gestão da empresa era levada a cabo pelo seu irmão, sendo este o beneficiário de todos os lucros que tal empresa gerasse.

Tendo sido indeferida tal reclamação, o reclamante deduziu impugnação judicial, na qual explicitou os fundamentos tendentes ao reconhecimento da sua pretensão, concluindo pela ilegalidade das liquidações de IVA e peticionando a sua anulação.

O Tribunal de 1ª Instância decidiu, porém, julgar improcedente a impugnação deduzida por não revestir a forma de processo adequada aos fundamentos de facto e de direito invocados pelo impugnante, já que as razões plasmadas na petição inicial deveriam antes instruir processo de oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 204º, nº 1, b) do Código de Procedimento e Processo Tributário. Acrescenta aquele Tribunal que já não é possível a convalidação do processo utilizado no meio processual que entende adequado por ter já caducado o prazo de oposição à execução, que é de 30 dias, ao contrário do que sucede com a impugnação judicial, que pode ser apresentada no prazo de 90 dias.

Inconformado, o Impugnante recorreu da decisão para o Supremo Tribunal Administrativo por considerar que houve erro de julgamento.

Quid juris?

Vejam os que dispõe o artigo 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Incidamos desde já na alínea b) do seu nº 1, já que nenhuma das restantes alíneas poderia ser aplicada ao caso em

concreto. Segundo esta norma, a oposição à execução poderá ter como fundamento a ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor, ou sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida. Para além deste aspecto, a sentença proferida invoca ainda que o argumento trazido pelo Impugnante é inócuo, visto que, nos termos do artigo 18º, nº 3 da LGT, (...) "o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa que nos termos da lei está vinculada ao cumprimento da prestação tributária." (...)

Podemos constatar, assim, que, apesar de o Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel ter julgado improcedente a impugnação por uma questão formal, designadamente erro na forma de processo, não se coibiu de fazer um reparo de natureza material. No entanto, não é deste reparo que é extraída a decisão.

Reportando-nos apenas ao aspecto formal da questão, comecemos por analisar os factos à luz do disposto no artigo 204, nº 1, b) do CPPT. Aparentemente, o douto Tribunal a quo limitou-se a ler as primeiras quatro palavras da citada norma, olvidando o remanescente. É que a pretensamente invocada "ilegitimidade da pessoa citada" não pode ser lida isoladamente. Ou seja, estes três substantivos referem-se ao "próprio devedor que figura no título ou seu sucessor". Portanto, esta primeira parte do artigo destina-se, por exemplo, aos casos em que existe uma liquidação em nome de determinado sujeito passivo e a citação para a execução fiscal instaurada pela falta de pagamento do imposto liquidado é efectuada em nome de outro contribuinte que nada tem a ver com aquela relação jurídica tributária, havendo mesmo desconformidade entre o nome que figura na liquidação e o contribuinte citado.

A segunda parte da aludida norma versa sobre os casos em que determinados bens pertencentes ao citado originam a liquidação de um tributo, não se encontrando esses bens na posse do citado. É o que acontece, n.g., quando existe um contrato promessa de compra e venda de um imóvel com entrega da coisa, acordando as partes que, a partir do momento da entrega da chave, passa a ser o promitente comprador o responsável pelo pagamento do imposto municipal.

Por último, o citado artigo reforça ainda que deve opor-se à execução quem é citado sem que figure no título executivo e não é responsável pela dívida exequenda.

Ora, se recordarmos os fundamentos invocados pelo Impugnante, verificamos que o Impugnante afirma que aquela concreta relação jurídica tributária não lhe diz respeito, já que quem lhe deu causa foi o seu irmão, que seria o verdadeiro empresário a quem seria imputável a existência de IVA a liquidar. Assim, o Impugnante invoca um facto que é prévio ao título executivo, sendo por isso uma questão que deve ser objecto de discussão antes mesmo da existência de uma execução fiscal. É que os fundamentos de oposição à execução plasmados no artigo 204º do CPPT são taxativos, sendo liminarmente recusáveis quaisquer outros.

Como já vimos que a situação invocada pelo Impugnante não se coaduna com nenhum de tais fundamentos, nem mesmo com o disposto no artigo 204º, nº 1, b), a oposição à execução estaria, desde logo, vedada ao Impugnante. Ademais, o impugnante pretende atacar a liquidação do imposto, defendendo que esta padece de vícios que afectam a validade e existência do acto tributário.

Pelo exposto, concordamos inteiramente com a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Administrativo, antes da qual já havia sido proferido douto parecer do Ministério Público no mesmo sentido.

Questão diferente e não apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo, já que obrigaria à produção de prova, não se limitando à interpretação e aplicação do direito, é a de saber se é sustentável e digno de tutela jurídica o facto de o Contribuinte não ser o verdadeiro titular da relação tributária.

Como vimos, o impugnante afirma que não é o verdadeiro “dono” da empresa, tratando-se apenas de um mero trabalhador da mesma, e que o verdadeiro dono do negócio é o seu irmão, que por uma questão de conveniência pessoal não quer assumir a sua propriedade. Admitindo que este facto é verdadeiro e que o Impugnante não tem qualquer poder de decisão nem controlo financeiro na empresa em causa, será razão atendível para não ser responsabilizado pelos impostos que sobre a mesma recaem?

O que o impugnante/recorrente pretende fazer valer é que, assentando os impostos na capacidade contributiva dos cidadãos, como dispõe o artigo 4º da LGT, a liquidação do tributo deveria incidir sobre o seu irmão, já que seria quem teria a capacidade contributiva idónea a gerar a cobrança de impostos, fazendo tábua rasa do facto de se ter apresentado formalmente perante a Administração Tributária como empresário.

Em termos práticos, o impugnante/recorrente parece querer assumir a posição de sujeito passivo, enquanto tudo decorre sem incidentes

e evadir-se das responsabilidades formalmente assumidas no momento em que surgem dívidas que não pretende pagar.

Sucedendo que, ao afirmar-se como sujeito passivo, o impugnante/recorrente cria uma expectativa no Estado de que estabeleceu uma relação jurídica tributária com o mesmo e de que, assim, se torna responsável pelo pagamento dos tributos que forem devidos.

Confessando-se, posteriormente, alheio a tudo e pretendendo desresponsabilizar-se, o sujeito passivo está a defraudar as legítimas expectativas que criou no Estado.

Sustenta o impugnante/recorrente a sua alegação com a interpretação que faz do artigo 36º, nº 1, da LGT, segundo a qual, constituindo-se a relação jurídica tributária com o facto tributário, o sujeito passivo seria aquele que pratica o facto, pelo que deveria ser na sua esfera que se repercutiriam os efeitos de tal acto, sendo eles positivos ou negativos.

Em teoria, esta conclusão parece lógica e até defensável. No entanto, a factualidade que a circunstancia não pode ser retirada do seu contexto.

É que a postura assumida pelo impugnante/recorrente consubstancia sem margem para dúvidas um venire contra factum proprium, pelo que de claro abuso de direito.

Ainda a propósito do artigo 36º da LGT, se atentarmos no seu nº 4, encontramos quase que “o negativo” do que o Impugnante/Recorrente pretende. Com efeito, segundo aquela norma, a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária. O que não significa que não vincule as partes, resultando, aliás, que as vincula, a contrario sensu.

Como tal, apesar de não ser objecto do presente recurso, parece-nos que, regressando os autos à 1ª Instância para apreciação do mérito da causa, deve a sentença a proferir pronunciar-se pela improcedência da impugnação do sujeito passivo por carecer de fundamento.

O QUE DIZ A LEI

LEI GERAL TRIBUTÁRIA

Artigo 4º (Pressupostos dos tributos)

1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.

2 - As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.

3 - As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos.

Artigo 36.º (Regras gerais)

1 - A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário.

2 - Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.

3 - A administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei.

4 - A qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.

5 - A administração tributária pode subordinar a atribuição de benefícios fiscais ou a aplicação de regimes fiscais de natureza especial, que não sejam de concessão inteiramente vinculada, ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo, inclusivamente, nos casos previstos na lei, por meio de contratos fiscais.

Artigo 97º (Celeridade da justiça tributária)

1 - O direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de

caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução.

2 - A todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo.

3 - Ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.

CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

Artigo 99.º (*Fundamentos da impugnação*)

Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) Incompetência;
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais.

Artigo 204º (*Fundamentos da oposição à execução*)

1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos:

- a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à

data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação;

- b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- d) Prescrição da dívida exequenda;
- e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- g) Duplicação de colecta;
- h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação;
- i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

2 - A oposição nos termos da alínea h), que não seja baseada em mera questão de direito, rege-se-á pelas disposições relativas ao processo de impugnação.

CONHEÇA A NOVA LIVRARIA ONLINE DA VIDA ECONÓMICA



Publicações especializadas • Edições técnicas • Formação
 Visite-nos em: <http://livraria.vidaeconomica.pt>

R. Gonçalo Cristóvão, 111, 6º esq. • 4049-037 PORTO
 encomendas@vidaeconomica.pt • Tel.: 223 399 400 • Fax.: 222 058 098

VidaEconómica
 GRUPO EDITORIAL

Derrama Grupo de empresas

Sumário

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

II - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro individual de cada uma das sociedades.

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 2 de Fevereiro de 2011

Processo n.º 0909/10

Relator: Dr. António Calhau

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

O Representante da Fazenda Pública, não se conformando com a sentença proferida por Tribunal Administrativo e Fiscal que julgou totalmente procedente a impugnação judicial deduzida por uma sociedade comercial, versando a autoliquidação de derrama apurada na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 2008 do grupo de sociedades tributado pelo Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades – RETGS – de que é a sociedade dominante, dela vem interpor recurso.

Em 29 de Maio de 2009, referida sociedade comercial entregou, na competente Repartição de Finanças, declaração de IRC – Modelo 22, relativo ao exercício de 2008.

A mencionada sociedade comercial é a sociedade dominante de um grupo de sociedades que se encontra tributado pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades – RETGS.

A soma algébrica dos resultados fiscais apurados importa a quantia de € 11.651.033,26.

Foi autoliquidada derrama no valor de € 567.721,76.

A sentença recorrida, julgando procedente a impugnação judicial deduzida pela ora recorrida, anulou, em consequência, a derrama autoliquidada na declaração de rendimentos de IRC, respeitante ao exercício de 2008, por considerar que a derrama, no âmbito do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, incide sobre o lucro tributável do grupo e não sobre o lucro tributável de cada uma das sociedades que integram o grupo.

Contra tal entendimento se insurge a recorrente Fazenda Pública, alegando, em síntese, que a doutrina

vertida na sentença recorrida representa, em última instância, um rude golpe àqueles princípios estruturantes da nova Lei das Finanças Locais, uma vez que sanciona um incompreensível desvio a um dos mais importantes objectivos que presidiram às alterações nela consignadas (evitar que a derrama deixasse de ser liquidada quando existissem prejuízos fiscais reportáveis de exercícios anteriores), além de, por outro lado, não ser aquela que melhor exterioriza o verdadeiro sentido e alcance do n.º 1 do art.º 14.º da Lei n.º 2/2007.

QUESTÃO JURÍDICA

Quando é aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama deve incidir sobre o lucro tributável do grupo ou sobre o lucro individual de cada uma das sociedades que o integram?

DECISÃO DO ACÓRDÃO

O actual regime da derrama é o que resulta da Lei das Finanças Locais (LFL), aprovada pela Lei 2/2007, de 15 de Janeiro.

Dispõe o n.º 1 do artigo 14.º desta Lei que “Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território”.

Na vigência da LFL de 1987 (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro), as derramas só podiam ser lançadas para «ocorrer ao financiamento de investimentos ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro» e eram calculadas por aplicação de uma taxa à colecta.

A actual LFL exige apenas uma “deliberação fundamentada” da Assembleia Municipal, passando a derrama a ser calculada por aplicação de uma taxa à matéria colectável.

A derrama perdeu, assim, a natureza de imposto extraordinário e deixou de ser um adicional ao IRC para passar a ser um adicionamento.

A circunstância, porém, de a derrama sempre ter prefigurado um mero imposto adicional, assente sobre as regras de incidência e liquidação dos impostos da administração central, levou a que a sua disciplina legal se mantivesse relativamente ligeira.

É certo que, de acordo com a actual redacção da LFL de 2007, se trata claramente de um imposto autónomo em relação ao IRC, pois todos os seus elementos estru-

turantes ora resultam da lei (sujeito activo, margem de taxas) ou obedecem à intervenção da autarquia local (tributação ou não, taxas concretas), apenas comungando, para efeitos do seu cálculo e por simplicidade de gestão, de uma incidência objectiva comum.

Por outro lado, a base de incidência da derrama deslocou-se da colecta de IRC para o lucro tributável em IRC.

A base de incidência da derrama passou, deste modo, a coincidir com a do IRC, no que respeita aos sujeitos passivos que exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, quer sejam residentes ou não residentes que exerçam tal actividade através de estabelecimento estável situado em território português (artigo 3.º, n.º 1, alíneas a) e c) do CIRC).

Esta coincidência entre bases de incidência apenas foi afastada quanto aos lucros sujeitos mas isentos de IRC, os quais ficaram expressamente excluídos da base de incidência da derrama.

Esta deslocação suscita novas questões, entre as quais sobressai a da determinação da matéria colectável da derrama cujas regras permanecem omissas no actual regime legal.

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

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

Ora, a única via para integrar essas lacunas consiste em aplicar à derrama o regime previsto para o IRC.

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

E o mesmo deverá suceder no caso de grupos de sociedades.

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

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

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

Por último, a circunstância de, relativamente às sociedades que integrem um grupo de empresas e que optem pelo regime especial de tributação previsto nos artigos 69.º a 71.º do CIRC, se determinar o lucro tributável do grupo, em vez do lucro tributável de cada uma das sociedades individualmente, e, dessa forma, se encontrar a base de incidência da derrama devida globalmente, em vez de se apurar uma pluralidade de derramas individuais, nada tem a ver com a questão suscitada relativamente à relevância dos prejuízos fiscais na matéria colectável da derrama.

Assim, impõe-se a confirmação da sentença recorrida e, conseqüentemente, é negado provimento ao recurso.

Prazo de caducidade do direito à liquidação Postecipação do termo inicial do prazo Sucessão de leis no tempo Suspensão do prazo

Sumário

I - O prazo geral de caducidade do direito estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da LGT (aplicável aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998 por força do n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 389/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT) é de quatro anos.

II - O “dies a quo” do prazo de caducidade do direito de liquidar o IVA que, como imposto de obrigação única, face à redacção inicial do art. 45.º, n.º 4, da LGT, se situava no dia imediato àquele em que ocorreu o facto tributário, a partir de 1 de Janeiro de 2003, com a entrada em vigor da redacção dada àquele preceito pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, passou a ocorrer no início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

III - Estando em causa um alongamento do prazo, por força da postecipação do seu momento inicial, deve aplicar-se a regra do n.º 2 do art. 297.º do CC: a lei nova

é imediatamente aplicável, mas conta-se todo o prazo decorrido desde o momento inicial (tal como estabelecido pela lei nova).

IV - No caso, estando em causa o IVA do 1.º trimestre do ano de 2001, a caducidade do direito à liquidação verificar-se-ia apenas em 31 de Dezembro de 2005 motivo por que a notificação, ocorrida em Julho de 2005, foi-o dentro do prazo de caducidade.

V - Nos termos do art. 46.º, n.º 1, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, o prazo de direito à liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte do início de acção inspectiva externa, cessando este efeito suspensivo, contando-se aquele prazo de caducidade desde o início, caso a inspecção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação.

VI - Quando a acção inspectiva se conclua antes de decorridos aqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo (cf. art. 60.º, n.ºs 1 e 2, do RCPIT).

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 14 de Janeiro de 2010

Processo n.º 02483/05.3BEPRT

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

A Administração tributária, na sequência de uma acção de fiscalização efectuada a uma sociedade comercial (adiante Contribuinte, Impugnante ou Recorrida), considerou que a respectiva contabilidade não reflectia na íntegra a actividade desenvolvida, tendo detectado diversas inexactidões e omissões, e que não dispunha de elementos que permitissem a quantificação directa e exacta dos valores omitidos, motivo por que procedeu à fixação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos e à liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e respectivos juros compensatórios com referência a todos os trimestres dos anos de 2001 e 2002.

A Contribuinte deduziu impugnação judicial, pedindo ao Juiz do competente Tribunal Administrativo e Fiscal a anulação (a Impugnante pediu também a declaração de nulidade e de inexistência das liquidações impugnadas, mas os vícios por ela invocados não suportam senão o pedido de anulação daqueles actos) daqueles actos tributários, com dois fundamentos, dos quais ora interessa considerar a caducidade do direito à liquidação (a Impugnante invocou também uma preterição de formalidade legal ocorrida no procedimento de inspecção e que

se repercutiria na validade das liquidações impugnadas, mas, no que a esse vício respeita, a sentença transitou em julgado), que invocou relativamente às liquidações dos quatro trimestres do ano de 2001 e do primeiro trimestre do ano de 2002.

Para tanto e em síntese, alegou o seguinte:

- porque as liquidações foram efectuadas sobre «serviços prestados presumidos» a caducidade do direito à liquidação verifica-se «ao fim de três anos contados do termo de cada período a que o imposto liquidado respeita, momento ao qual se reporta a verificação do facto tributário», nos termos do art. 45.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT);
- porque as liquidações foram notificadas por registos postais recebidos em 27 de Junho de 2005, verifica-se que nessa data estava já caducado o direito à liquidação relativamente a todos os trimestres de 2001 e ao primeiro trimestre de 2002.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal julgou a impugnação parcialmente procedente, anulando a liquidação relativa ao primeiro trimestre de 2001, e improcedente no demais.

Para tanto, em resumo, considerou o seguinte:

- atento o disposto no art. 45.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, o prazo de caducidade a considerar era, não de três anos, como sustenta a Recorrente, mas antes de quatro anos, uma vez que, apesar de terem sido utilizados métodos indirectos na determinação da matéria tributável, os mesmos não tiveram origem na aplicação à situação tributária de indicadores objectivos da actividade previstos na lei, até porque estes nem sequer foram ainda publicados;
- o IVA é um imposto de obrigação única e a contagem do respectivo prazo da caducidade é a fazer nos termos do n.º 4 do art. 45.º da LGT, na sua redacção inicial, que é a aplicável ao caso sub judice, «uma vez que a redacção actual, introduzida pela alteração da Lei 32-B/2002, é desfavorável à impugnante»;
- assim, à data da notificação da liquidação – 27 de Junho de 2005 – «já caducara o direito à liquidação relativamente ao IVA do mês de Março de 2001», mas não relativamente às demais liquidações.

Inconformadas com essa sentença, dela recorreram a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo Norte e a Impugnante para o Supremo Tribunal Administrativo e os recursos foram admitidos, a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito devolutivo. Contudo, só a Fazenda Pública apresentou alegações de recurso, pelo que o recurso interposto pela Impugnante foi julgado extinto por falta de alegações.

QUESTÃO JURÍDICA

A forma de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação: sucessão de leis no tempo.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

No presente recurso, a questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao julgar verificada a caducidade do direito de liquidar relativamente à liquidação impugnada respeitante ao 1.º trimestre do ano de 2001, o que passa por indagar:

- se a sentença deveria ter considerado a suspensão do prazo da caducidade decorrente da acção de inspecção externa a que a Contribuinte foi sujeita, nos termos do disposto no art. 46.º, n.º 1, da LGT, conjugado com os arts. 36.º, 61.º e 62.º, do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro;
- se na contagem do prazo da caducidade a sentença fez correcta aplicação da lei no tempo, designadamente quando considerou que o “dies a quo” do prazo de caducidade do direito de liquidar o IVA – imposto de obrigação única –, face à redacção inicial do art. 45.º, n.º 4, da LGT, se situava no dia imediato àquele em que ocorreu o facto tributário, e não levou em conta que, a partir de 1 de Janeiro de 2003, com a entrada em vigor da redacção dada àquele preceito pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2003), passou a ocorrer no início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

Na sequência de uma acção de fiscalização externa à Contribuinte, a Administração Tributária, verificando, por um lado, que a contabilidade não reflectia a exacta situação patrimonial nem os resultados efectivamente obtidos e, por outro lado, que não é viável saber o seu valor exacto, decidiu proceder à fixação do volume de negócios para efeitos de tributação em IVA com recurso a métodos indirectos e à liquidação adicional do imposto (em sede de IVA, os actos de fixação da matéria colectável e de liquidação do imposto confundem-se.) relativamente a todos os trimestres dos anos de 2001 e 2002 e respectivos juros compensatórios.

A Contribuinte impugnou essas liquidações, sendo que agora interessa apenas considerar um dos fundamentos invocados e relativamente a um dos actos impugnados: a caducidade do direito à liquidação e relativamente ao 1.º trimestre do ano de 2001.

Segundo a Impugnante, porque a Administração Tributária utilizou métodos indirectos por motivo da aplicação ao sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade, o prazo de caducidade do direito à liquidação é de três anos, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 45.º da LGT, o que significa que esse direito tinha já caducado quando foi notificada das liquidações impugnadas, em 27 de Junho de 2005.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal julgou a impugnação judicial procedente apenas relativamente à liquidação adicional de IVA do 1.º trimestre do ano de 2001. Para tanto, começou por afirmar, discordando da Impugnante, que o prazo de caducidade não é de três mas de quatro anos, uma vez que, tendo havido recurso aos métodos indirectos, estes não tiveram motivo na aplicação dos indicadores objectivos da actividade, que nem sequer estão ainda publicados (cf. art. 45.º, n.º 2, da LGT); depois, entendeu que na contagem do prazo se deveria aplicar o disposto no n.º 4 do art. 45.º da LGT na sua redacção inicial (ou seja, contar o prazo a partir da data em que o facto tributário ocorreu) e não na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (e segundo a qual o prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que em que se verificou a exigibilidade do imposto), porque esta é «desfavorável à impugnante».

Vista a sentença e os termos do recurso, pode dar-se como assente que neste não se suscita polémica alguma relativamente ao prazo, que a sentença considerou ser de quatro anos. Na verdade, o prazo geral de caducidade do direito estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da LGT (aplicável aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998 por força do n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 389/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT) é de quatro anos.

O prazo especial de três anos, que a Impugnante sustentou ser o aplicável, apenas poderia lograr aplicação caso a fixação da matéria tributável por métodos indirectos tivesse sido motivado pela aplicação de indicadores objectivos da actividade (cf. art. 90.º, n.º 2, da LGT), o que não sucedeu, nem podia ter sucedido, pois os mesmos nunca foram definidos nem publicados, como o exigia o n.º 2 do art. 89.º da LGT, tudo como bem decidiu a sentença recorrida.

Não é sequer de ponderar aqui a aplicação do prazo especial do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, aditado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, porque entretanto foi eliminado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

Onde surgem as divergências entre a sentença e a Recorrente é, por um lado

- por não se ter considerado a suspensão do prazo da caducidade no período compreendido entre o

início e o fim da inspecção, que não ultrapassou os seis meses, assim violando o disposto no art. 46.º, n.º 1, da LGT; por outro lado,

- sobre a forma da contagem desse prazo, face à sucessão de leis no tempo, com repercussão sobre o “dies a quo” do prazo da caducidade do direito à liquidação.

Por razões de ordem metodológica, dever-se-á conhecer primeiro da forma de contagem do prazo e só depois da existência de eventual causa de suspensão, qual seja a motivada pelo período de inspecção.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto considerou caducado o direito à liquidação do IVA respeitante ao 1.º trimestre do ano de 2001 fazendo a contagem do prazo nos termos da redacção inicial do n.º 4 do art. 45.º da LGT (que reportava o início do prazo, nos impostos de obrigação única, à data em que ocorreu o facto tributário) e afastando expressamente a aplicação da redacção dada àquele preceito legal pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (que, no caso do IVA, veio estabelecer que o prazo começava a correr no início do ano seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto), com o fundamento que esta é «desfavorável à impugnante».

A Recorrente insurge-se contra esse entendimento.

Na sua redacção inicial, dispunha o n.º 4 do art. 45.º da LGT:

«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».

Em 1 de Janeiro de 2003 entrou em vigor a Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que veio dar a seguinte redacção àquele preceito:

«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 no imposto sobre o valor acrescentado, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto».

Não vem questionada nos autos a natureza do IVA como imposto de obrigação única, aceite por todos os intervenientes processuais e que releva para efeitos da fixação do termo inicial do prazo de caducidade face à redacção inicial do n.º 4 do art. 45.º da LGT.

A questão que se coloca é a de saber se, relativamente ao IVA do 1.º trimestre de 2001 e não estando ainda esgotado o prazo de quatro anos, contado a partir da data em que ocorreram os respectivos factos tributários, nos termos da redacção inicial do n.º 4 do art. 45.º da LGT,

quando, em 1 de Janeiro de 2003, entrou em vigor a Lei n.º 32-B/2002, é ou não aplicável àquele prazo o disposto na nova redacção dada por esta Lei àquele preceito, que reportou o termo inicial do prazo, no caso do IVA, ao ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto (das ulteriores alterações sofridas pelo art. 45.º da LGT, designadamente as introduzidas pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, e pela Lei n.º 54-A/2006, de 29 de Dezembro, só há que atender à primeira porque as outras são ulteriores ao termo do prazo da caducidade. No que àquela concerne, porque em nada contende com o termo inicial do prazo da caducidade do direito à liquidação no caso do IVA, não há que relevá-la para estes efeitos).

Da resposta que for dada a esta questão depende a decisão sobre a caducidade do direito à liquidação do IVA do referido 1.º trimestre de 2001. Na verdade, porque a notificação daquela liquidação ocorreu em Junho de 2005, se a resposta à questão for negativa, haverá de concluir-se que a notificação foi efectuada para além do termo do prazo da caducidade.

Ou seja, tudo passa por determinar qual o termo inicial do prazo de caducidade do direito à liquidação do IVA do 1.º trimestre do ano de 2001.

Vejamos: porque o prazo, face à redacção inicial do art. 45.º, n.º 4, da LGT (adiante, lei antiga), ainda não se tinha esgotado quando entrou em vigor a nova redacção (adiante, lei nova) dada a este preceito legal pela Lei n.º 33-B/2002, de 30 de Dezembro, verifica-se uma questão relativa à sucessão de leis no tempo.

Ora, como ensina Baptista Machado, quando a lei nova altera o momento a partir do qual um prazo se começa a contar (o seu termo inicial ou dies a quo), se o momento é postecipado, como sucede no caso “sub judice”, deve aplicar-se a regra do n.º 2 do art. 297.º do CC: a lei nova aplica-se imediatamente aos prazos em curso, computando-se no novo prazo todo o tempo decorrido desde o termo inicial segundo a lei nova (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, págs. 242/243.). O mesmo Autor salienta que a norma do n.º 2 do art. 297.º do CC, que estabelece que a lei nova é aplicável aos prazos em curso, mas se contará todo o tempo decorrido desde o momento inicial, «não passa de uma aplicação directa dos critérios gerais do direito transitório». E explica: «Com efeito, 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 de 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» (Ibidem).

Note-se que não se trata de aplicação retroactiva da lei, mas de simples aplicação do princípio geral em matéria da aplicação da lei no tempo, consagrado no art. 12.º do Código Civil, de que a lei vale para o futuro. A questão da aplicação retroactiva da lei e, eventualmente, do carácter interpretativo ou não da lei nova apenas seria de colocar se, aquando da entrada em vigor da lei nova, estivesse já esgotado o prazo face à lei antiga, o que não é o caso.

Regressando ao caso “sub judice”, e aplicando a doutrina exposta, pode concluir-se que o prazo da caducidade do direito à liquidação do IVA respeitante ao 1.º trimestre do ano de 2001 só terminava em 31 de Dezembro de 2005, motivo por que, tendo a Impugnante sido notificada daquele acto em 27 de Junho de 2005, não pode considerar-se caducado o direito.

A sentença recorrida, que decidiu em sentido diverso, não pode manter-se.

Alega também a Recorrente que a sentença enferma de erro de julgamento, na medida em que não levou em conta a suspensão do prazo da caducidade do direito à liquidação imposta pelo art. 46.º, n.º 1, da LGT.

Na verdade, como salientou a Recorrente, naquela disposição legal, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 32-B/2002, diz-se:

«O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação».

Ora, no caso “sub judice”, a Contribuinte foi notificada da ordem de serviço que determinou a inspecção em 19 de Outubro de 2004, a inspecção terminou em 8 de Março de 2005 e foi uma inspecção externa. O que significa que estão verificados todos os pressupostos para a suspensão do prazo da caducidade nos termos do citado n.º 1 do art. 46.º da LGT, pelo período decorrido entre a notificação da ordem de serviço e a notificação à Contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final.

Descontado esse período de suspensão do prazo também sempre se concluiria pela não verificação da caducidade do direito de liquidar o IVA respeitante ao 1.º trimestre do ano de 2001.

Também com este fundamento, o recurso é merecedor de provimento e a decisão recorrida não pode manter-se.

Fundamentos de dedução de oposição Tempestividade

Sumário

1 – Nos termos do art. 203º do CPPT, a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar:

- a) Da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora;
- b) Da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

2 – A falta de citação não é fundamento de oposição à execução.

3 – Esta preterição de formalidade apenas releva em sede de execução fiscal quando a sua falta interfira, possa prejudicar a defesa do interessado – art. 165º, nº 1, al. a), do CPPT – e tal falta deve ser arguida no processo de execução fiscal.

4 – Os vícios que eventualmente iniquem o acto administrativo da reversão podem ser atacados quer através da reclamação nos termos do artigo 266º e ss. do CPPT, quer através do processo de oposição.

5 – No caso dos autos, a oponente questiona a legalidade da reversão, mas apresentou a petição para além do prazo consignado no artigo 203º do CPPT, porque o direito de deduzir oposição se encontra precludido, não pode o Tribunal face a esta excepção de caducidade conhecer do processo.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 14 de Janeiro de 2010

Processo n.º 01013/04.9BEPRT

Relator: Dr. Fonseca Carvalho

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Um contribuinte, não se conformando com a sentença proferida por um Tribunal Administrativo e Fiscal que, julgando verificada a excepção da caducidade de deduzir oposição contra a execução fiscal que contra ele foi instaurada, absolveu a Fazenda Pública do pedido, veio dela interpor recurso.

Foi na seguinte matéria de facto que o Tribunal «a quo» alicerçou a decisão:

A oponente foi citada por carta registada com aviso de recepção em 03/11/2003.

O prazo para interpor a oposição começou a correr em 04/11/2003 e terminou em 05/12/2003.

A oposição foi apresentada em 26/02/2004.

Perante a factualidade provada, o Tribunal «a quo», considerando ser o prazo para deduzir oposição de 30 dias a contar da citação, considerando que “ex vi” do preceituado no artigo 20º do CPPT, o prazo se conta nos termos do artigo 144º do CPC, correndo de forma contínua, considerando, também, não ser de aplicar, “in casu”, o estipulado no artigo 37º do CPPT, julgou verificada a excepção da caducidade do direito a deduzir oposição.

O oponente não se conforma com o decidido e vem sustentar que a citação efectuada em 03/11/2003, por ter sido feita sem que o oponente fosse previamente ouvido em sede de reversão, não releva.

E, porque tal omissão constitui nulidade processual invocada em sede de execução, a mesma vem influir na decisão da oposição.

QUESTÃO JURÍDICA

Os fundamentos da oposição à execução.

A arguição da falta de citação na execução fiscal.

A arguição da preterição de formalidades legais em sede de reversão.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

A preterição de formalidades legais em sede de reversão pode ser objecto de reclamação ao abrigo do preceituado no artigo 276º do CPPT e mesmo de oposição, mas para poderem ser conhecidas em sede de oposição necessário é que o direito de oposição seja deduzido tempestivamente.

Não foi esse o caso, atenta a data de entrada da petição da oposição.

Por outro lado, a citação é um acto do processo de execução fiscal e a sua nulidade não serve de fundamento de oposição, devendo a mesma ser arguida e apreciada no processo executivo. E no prazo que o interessado dispõe para deduzir oposição.

Por isso, não se pode defender que a sentença recorrida, por não ter conhecido da nulidade de citação, padeça da nulidade prevista na alínea d) do artigo 668º do CPC, por se não ter pronunciado sobre questão que devesse apreciar.

Efectivamente, não sendo a nulidade de citação do conhecimento oficioso, antes devendo ser arguida no prazo da contestação, só sendo atendível apenas a sua falta e mesmo essa quando possa prejudicar a defesa do

interessado – cfr. artigo 165º do CPPT – não tinha o Tribunal que conhecer dela, além de in casu estar impedido legalmente de o poder fazer face à intempestividade da oposição.

Face ao exposto, é negado provimento ao recurso.

Responsabilidade subsidiária dos gerentes Culpa pelo não pagamento Excussão do património do originário devedor Regras da prescrição da obrigação tributária

Sumário

I - Nos termos do disposto no art. 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, é sobre o gerente contra quem reverteu a execução fiscal que recai o ónus de alegar e demonstrar que não foi por culpa sua que não foi efectuado o pagamento das dívidas exequendas.

II - À face da LGT, concluindo-se pela “fundada insuficiência” de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiário esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário (cf. art. 23.º, n.ºs 2 e 3, da LGT).

III - A prescrição das obrigações tributárias está sujeita a regras próprias, quais sejam, actualmente, as dos arts. 48.º e 49.º da LGT, motivo por que não há que recorrer à aplicação subsidiária do art. 498.º do CC.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 00385/07.8BEBRG

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Foi instaurado no competente Serviço de Finanças um processo de execução fiscal contra uma sociedade comercial para cobrança coerciva de dívidas provenientes de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos anos de 2000 e 2001, de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) dos anos de 1999 a 2003 e coimas aplicadas em processos de contra-ordenação fiscal. A execução reverteu contra um outro contribuinte (adiante Executado por reversão, Oponente ou Recor-

rente), por a Administração tributária o ter considerado responsável subsidiário por essas dívidas.

O Executado por reversão opôs-se a essa execução fiscal, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal que a mesma fosse julgada extinta quanto a ele. Para isso invocou, em síntese, o seguinte:

- a sociedade originária devedora cessou a actividade em 30 de Novembro de 2002;
- a responsabilidade subsidiária dos gerentes não abrange as dívidas relativas a coimas;
- a reversão é ilegal porque não foi previamente executado o património da sociedade originária devedora;
- o Oponente não teve culpa na insuficiência do património da sociedade originária devedora, sendo por culpa da Administração tributária, designadamente pela demora entre a penhora e a venda, que esta não recebeu o suficiente para o pagamento dos seus créditos;
- as dívidas estão prescritas, atento o disposto no art. 498.º do Código Civil (CC).

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal começou por afastar a possibilidade da alegada cessação de actividade da sociedade originária devedora assumir relevância como fundamento da oposição à execução fiscal, porque se trata de discussão da legalidade em concreto da liquidação e a lei assegura meios de reacção contra esse acto.

Seguidamente, considerou que a questão da reversão relativa às coimas se deve ter por ultrapassada, uma vez que o órgão da execução fiscal já revogou o despacho de reversão nessa parte.

Depois, considerou que o Oponente faz uma errada interpretação do art. 24.º da Lei Geral Tributária (LGT), pois, nos termos da respectiva alínea b), que entendeu ser a aplicável, é ao executado por reversão que compete afastar a presunção de culpa pelo incumprimento das disposições legais destinadas à protecção dos credores quando desse incumprimento resulte a insuficiência do património social para responder pelas dívidas exequendas.

Finalmente, quanto à alegada culpa da Administração tributária por não ter recebido o suficiente para pagamento dos seus créditos, referiu não ter sido invocada factualidade susceptível de suportar tal alegação, designadamente a desvalorização do bem penhorado entre as datas da penhora e da venda e as razões dessa desvalorização, para além de que o montante da venda foi também aplicado no pagamento de outras dívidas que não as exequendas.

O Oponente interpôs recurso dessa sentença.

QUESTÃO JURÍDICA

A interpretação e aplicação do disposto no art. 23º, nºs 2 e 3 da Lei Geral Tributária.

A interpretação e aplicação do disposto no art. 24º, nº 1, al. b), da Lei Geral Tributária.

O regime jurídico da prescrição das obrigações tributárias.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

As questões suscitadas pelo Recorrente e que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença recorrida fez ou não correcto julgamento

- quando não relevou a falta de alegação pela Administração tributária de factos que permitissem presumir a culpa do Oponente;
- quando não atendeu à falta do requisito da prévia excussão do património social para que se pudesse operar a reversão da execução fiscal contra o Oponente.

Suscita ainda o Recorrente a questão da prescrição das dívidas exequendas, face ao disposto no art. 498.º do CC, que considera ser aplicável à responsabilidade subsidiária dos gerentes.

O Recorrente sustenta que a Fazenda Pública não invocou qualquer facto de onde possa resultar a sua culpa. Efectivamente, o Recorrente entende que cabia à Fazenda Pública alegar factos «de onde possa derivar, depois, em sede de prova, a sua culpa efectiva ou funcional».

Ora, a essa questão deu o Juiz do Tribunal “a quo” resposta cabal, que o Recorrente de todo ignora na motivação do recurso. Ficou dito na sentença recorrida:

«[...] o oponente sustenta que a Fazenda Pública não invoca qualquer facto de onde possa resultar a sua culpa.

Também aqui falta razão ao Oponente.

Com efeito, estabelece o art. 24º da LGT:

“1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

- a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;
- b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

(...)"

No caso, as dívidas são enquadráveis na alínea b) porquanto o prazo legal de pagamento ou entrega do imposto terminou no período de exercício do cargo do Oponente e, como tal, presume-se a sua culpa.

Assim, é ao Oponente que cabe ilidir essa presunção legal. À administração tributária apenas cumpre alegar os pressupostos fácticos de que deriva a presunção: os períodos do imposto e a gerência do responsável subsidiário nesses períodos.

Ora, os "factos" que o Oponente traz a juízo são, manifestamente, irrelevantes do ponto de vista da avaliação da sua culpa. Dizer que o Oponente foi um administrador honesto, prudente, diligente, cuidadoso, incansável, para além de traduzirem meros juízos de valor e não factos, irrelevantes em si mesmos para aquilo que aqui está em causa.

A culpa relevante é apenas a que respeita ao incumprimento das disposições legais destinadas à protecção dos credores quando desse incumprimento resulte a insuficiência do património da empresa para pagar os impostos».

O Recorrente não questiona que, nos termos do disposto no art. 24.º, n.º 1, alínea b), da LGT, se presume a sua culpa e que lhe incumbe ilidir essa presunção legal. O que sustenta é que, para que a presunção de culpa funcione, deve a Fazenda Pública alegar factos dos quais pudesse resultar a culpa, o que não fez no caso sub judice.

O Oponente insiste, pois, numa tese manifestamente improcedente e contrária à lei: à Fazenda Pública, como bem ficou dito na sentença, basta alegar e fazer a prova de que o Oponente foi gerente de facto da sociedade originária devedora nos períodos em que terminou o prazo legal de pagamento ou de entrega das dívidas tributárias. São esses, e só esses, os factos relevantes cuja alegação e demonstração a lei põe a cargo da Administração tributária para que se possam considerar verificados os requisitos substanciais da responsabilidade subsidiária do Oponente. Nos casos, como o sub judice, em que a responsabilidade subsidiária se alicerça na alínea b) do art. 24.º, n.º 1, da LGT, a lei nenhuma exigência faz à Administração tributária quanto à alegação e prova da culpa.

O recurso não pode ser provido com este fundamento.

Sustenta também o Recorrente que não era possível a reversão antes de executado o património da sociedade originária devedora.

Também aqui o Recorrente ignora a sentença.

A LGT consagra a possibilidade da reversão contra o responsável subsidiário nos casos de insuficiência do

património do devedor originário, mesmo antes de verificada a excussão do património deste, pois, apesar de estabelecer como regra que «a reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão» (cf. art. 23.º, n.º 2, da LGT), ela tem ínsito que se possa concluir pela «fundada insuficiência» e decidir a reversão antes da excussão do património do devedor originário, pois só assim se compreende que se ressalve que a reversão não prejudica o benefício da excussão.

Assim, à face da LGT, concluindo-se pela «fundada insuficiência» de bens penhoráveis do devedor originário, pode ser decidida a reversão, embora a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiário esteja dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário.

O n.º 3 do mesmo artigo confirma a correcção desta interpretação ao admitir que «no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados», situação em que «o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado». Isto é, o processo de execução fiscal fica suspenso, já com a reversão efectuada, em relação ao revertido, pois, obviamente, quanto ao devedor originário o processo prossegue para concretizar a excussão de que depende o prosseguimento contra o revertido.

Nada obsta, pois, à reversão antes de executado o património da sociedade originária devedora.

O recurso também não pode ser provido com este fundamento.

Sustenta ainda o Recorrente que as obrigações tributárias estão prescritas quanto a ele, pois deve aplicar-se o disposto no art. 498.º do CC, ou seja, o prazo de três anos consagrado como regra geral de prescrição das obrigações de indemnização.

Ora, o Recorrente não leva em conta que as obrigações tributárias estão sujeitas a regras próprias de prescrição, que, actualmente, são as previstas nos arts. 48.º e 49.º da LGT.

Assim, na existência de regulamentação própria, nenhum sentido faria recorrer a normas do CC, que apenas poderão lograr aplicação supletiva, nos termos do art. 2.º, alínea d), da LGT, nos casos em que a lei tributária não regular ou não esgotar a regulamentação jurídica da situação em análise, o que não é o caso.

Não se justifica, pois, a aplicação do disposto no art. 498.º do CC, à indagação da prescrição das obrigações tributárias que deram origem às dívidas exequendas.

Caducidade do direito de impugnar Notificação do recurso hierárquico Carta registada com aviso de recepção

Sumário

I - A notificação da decisão do recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa que o contribuinte deduziu contra uma liquidação deve fazer-se por carta registada com aviso de recepção, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 38.º do CPPT, uma vez que constitui decisão que, na medida em que nega direitos que o contribuinte pretendia fazer valer, é susceptível de alterar a sua situação tributária.

II - O contribuinte pode impugnar judicialmente a decisão de indeferimento de reclamação graciosa que aprecie a legalidade do acto de liquidação, sendo o prazo para a sua interposição de 90 dias contados da notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (alínea e) do n.º 2 do art. 102.º do CPPT), que se considera efectuada na data em que o aviso de recepção foi assinado (art. 39.º, n.º 3, do CPPT).

III - Ainda que a notificação dita em I fosse a efectuar por carta registada simples (e não é) o uso de carta registada com aviso de recepção não constituiria ilegalidade, na medida em que a lei não a proíbe e dela não resulta qualquer diminuição dos direitos do notificando.

IV - Neste caso, a data da notificação sempre seria a da assinatura do aviso de recepção, nos termos do n.º 3 do art. 39.º, do CPT, não havendo lugar ao funcionamento da presunção do n.º 1 do mesmo artigo.

V - Em ambos os casos, a data relevante – real ou presumida – é sempre a do conhecimento, pelo interessado, da decisão notificanda.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 25 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 00764/07.0BEVIS

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

A Administração tributária, na sequência de uma acção de fiscalização a uma sociedade comercial (adiante Contribuinte, Impugnante ou Recorrida), procedeu à correcção da matéria tributável declarada e à liquidação

adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e respectivos juros compensatórios com referência ao ano de 2001.

A Contribuinte, na sequência do indeferimento do recurso hierárquico que interpôs da decisão que lhe indeferiu a reclamação graciosa que deduzira contra aquela liquidação, veio apresentar impugnação judicial, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal a anulação da liquidação impugnada.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal julgou a impugnação improcedente por caducidade do direito de impugnar, excepção suscitada pela Fazenda Pública na contestação.

Para tanto, em resumo, considerou que a petição inicial deve considerar-se entrada em juízo em 11 de Maio de 2007 (data do registo postal da correspondência por que foi remetida a petição inicial ao respectivo Serviço de Finanças), quando o prazo para impugnar terminou no dia anterior.

Mais considerou que este prazo – de noventa dias a contar da notificação da decisão do recurso hierárquico [cf. art. 102.º, n.º 1, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)] – se deve contar com início em 10 de Fevereiro de 2007, dia seguinte àquele em que a Contribuinte foi notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico, sendo que, contrariamente ao que sustenta a Impugnante, nenhum relevo assume o argumento de que tal notificação foi efectuada por carta registada com aviso de recepção ao invés de o ser por simples carta registada, uma vez que «a utilização de uma forma mais solene que a prescrita não afecta a validade do acto praticado».

Inconformada com essa sentença, a Impugnante veio dela recorrer.

A questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento ao julgar verificada a caducidade do direito de impugnação, o que passa por indagar se a notificação da decisão do recurso hierárquico era a fazer por simples carta registada e, na afirmativa, se o facto de se ter usado para esse efeito a carta registada com aviso de recepção pode ou não ser relevado na contagem do prazo para impugnar.

Tudo passa, afinal, por saber se a notificação do indeferimento do recurso hierárquico (e, consequentemente, o termo inicial do prazo para impugnar) se deve considerar efectuada na data da assinatura do aviso de recepção ou no terceiro dia posterior ao do registo ou, quando esse dia não seja útil, no primeiro dia útil seguinte.

A sentença considerou que a petição inicial deu entrada em juízo no dia seguinte ao termo do prazo para o exercício do direito de impugnar, que situou em 10

de Maio de 2007, nonagésimo dia após aquele em que foi assinado o aviso de recepção respeitante à carta para notificação à Contribuinte do indeferimento do recurso hierárquico.

A Recorrente não questiona a data em que a sentença considerou entrada em juízo a petição inicial, nem teria razão para o fazer, uma vez que essa data foi, e bem, a do registo postal da correspondência por que aquele articulado foi remetido ao respectivo Serviço de Finanças (cf. art. 103.º, n.ºs 1 e 6, do CPPT).

A Recorrente também não questiona que o prazo para a impugnação judicial considerado pela sentença seja de noventa dias a contar da notificação da decisão do recurso hierárquico [cf. art. 102.º, n.º 1, alínea e), do CPPT] (sobre as razões por que a decisão do recurso hierárquico que aprecia a decisão de reclamação graciosa, quando comporta a apreciação da legalidade de actos de liquidação, deve ser englobada na alínea e) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT, e não no n.º 2 do mesmo artigo, e, assim, porque o prazo aplicável à impugnação judicial da decisão do recurso hierárquico deve ser de 90 dias, vide Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 5.ª edição, I volume, anotações 7 e 8 ao art. 76.º, págs. 578 a 581, que dá conta das teses em sentido contrário).

A Recorrente diverge da sentença quanto à fixação em concreto da data em que deve ter-se por notificada a decisão do recurso hierárquico: na data em que foi assinado o aviso de recepção da carta para notificação, segundo o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal e de acordo com o disposto no art. 39.º, n.º 3, do CPPT; segundo a Recorrente e porque o terceiro dia posterior ao registo postal dessa carta recaiu a um sábado, no primeiro dia útil seguinte, nos termos do disposto no n.º 1 do mesmo artigo.

Sendo certo que para notificar a Contribuinte da decisão do recurso hierárquico a Administração Tributária remeteu-lhe carta registada com aviso de recepção, a tese da Recorrente assenta no argumento de que o meio usado deveria ter sido a carta registada simples, isto é, sem aviso de recepção, o que lhe permitiria beneficiar da presunção de recebimento da carta nos termos do referido n.º 1 do art. 39.º do CPPT e situaria a apresentação da petição inicial dentro do prazo. Argumenta ainda a Recorrente que o uso da carta registada com aviso de recepção, sendo ilegal, não pode redundar em seu desfavor.

Na verdade, porque a carta para notificação da Contribuinte do indeferimento do recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa foi registada pelos serviços postais em 7 de Fevereiro de 2007, a aplicar-se

à notificação o disposto no n.º 1 do art. 39.º do CPPT, esta considerar-se-ia efectuada em 12 de Fevereiro de 2007, primeiro dia útil seguinte ao terceiro dia posterior ao registo, uma vez que o dia 10 de Fevereiro de 2007 foi sábado.

Por outro lado, se se considerar aplicável à notificação o disposto no n.º 3 do art. 39.º do CPPT, a notificação considerar-se-á efectuada em 9 de Fevereiro de 2007, data em que foi assinado o aviso de recepção.

A opção por uma ou outra data como sendo a da notificação da decisão do recurso hierárquico ditará a decisão quanto à caducidade do direito de impugnar, sendo que a petição inicial se considera apresentada em 11 de Maio de 2007: se considerarmos que a notificação foi efectuada em 9 de Fevereiro de 2007, data da assinatura do aviso de recepção, o termo do prazo para impugnar situar-se-á em 10 de Maio de 2007; já se considerarmos que a notificação foi efectuada em 12 de Fevereiro de 2007, primeiro dia útil seguinte ao terceiro dia posterior ao do registo, o dies ad quem do prazo será 12 de Maio de 2007.

QUESTÃO JURÍDICA

A notificação do indeferimento do recurso hierárquico (e, conseqüentemente, o termo inicial do prazo para impugnar, o seu “dies a quo”) deve considerar-se efectuada na data da assinatura do aviso de recepção ou no terceiro dia posterior ao do registo ou, quando esse dia não seja útil, no primeiro dia útil seguinte?

DECISÃO DO ACÓRDÃO

A questão a apreciar e decidir é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando julgou verificada a caducidade do direito de impugnação, o que passa por indagar se a notificação da decisão do recurso hierárquico era a fazer por simples carta registada e, na afirmativa, se o facto de se ter usado para esse efeito a carta registada com aviso de recepção pode ou não ser relevado na contagem do prazo para impugnar. Tudo passa, afinal, por saber se a notificação do indeferimento do recurso hierárquico (e, conseqüentemente, o termo inicial do prazo para impugnar, o seu dies a quo) se deve considerar efectuada na data da assinatura do aviso de recepção ou no terceiro dia posterior ao do registo ou, quando esse dia não seja útil, no primeiro dia útil seguinte.

A Recorrente sustenta em sede de recurso, como já tinha sustentado na resposta à excepção da caducidade do direito de impugnar suscitada pela Fazenda Pública na contestação, que a notificação era a efectuar por carta registada simples, ou seja, sem aviso de recepção.

Para tanto argumenta que a essa notificação é de aplicar, não o disposto no n.º 1 do art. 38.º do CPPT, mas antes o disposto no n.º 3 do mesmo artigo, uma vez que «as correcções à matéria tributável que estão na origem da supracitada quantia tinham sido notificadas para efeitos de audição». Ou seja, a Recorrente defende que a notificação era a efectuar por carta registada simples, nos termos do n.º 3 do art. 38.º do CPPT, porque tinha já sido notificada para efeitos do exercício do direito de audiência quando das correcções que a Administração tributária efectuou à matéria tributável.

Sucedede que a Recorrente não fez a melhor interpretação do preceito em causa.

Recorde-se a letra do preceito, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro: «As notificações não abrangidas pelo n.º 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada».

O que resulta do referido n.º 3 do art. 38.º do CPPT, no que se refere ao segmento invocado pela Recorrente, é que a notificação da liquidação pode ser efectuada por simples carta registada quando este acto tributário tenha origem em correcções à matéria tributável que foram objecto de notificação para efeitos do direito de audição.

Ora, no caso a notificação em causa não é a da liquidação de IRC em consequência das correcções à matéria tributável efectuadas pela Administração Tributária; é, isso sim, a notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa que a Contribuinte deduziu contra essa liquidação.

Ou seja, o argumento da Recorrente, de que a notificação da decisão do recurso hierárquico era a efectuar por simples carta registada, não colhe.

Não é, seguramente, com base no citado n.º 3 do art. 38.º do CPPT que se poderá dispensar a carta registada com aviso de recepção como forma de proceder à notificação daquela decisão.

Assim, e na ausência de disposição legal que dispense tal formalidade, não vislumbramos suporte para dispensar a formalidade prescrita no n.º 1 do art. 38.º do CPPT para a notificação das decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes.

Note-se que, «[c]omo actos e decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes devem considerar-se não só aqueles que efectivamente determinam uma alteração desta, como também aqueles em que está em discussão a possibilidade de se concreti-

zar essa alteração. Assim, deverão ter essa qualificação os actos ou decisões que criam deveres ou encargos para os destinatários ou lhes restringem ou negam direitos que aqueles entendem ter» (Jorge Lopes de Sousa, ob. cit., I volume, anotação 3 ao art. 38.º, pág. 345). É nesta última categoria – decisão que nega direitos que a Contribuinte se arrogou – que cabe a decisão de indeferimento do recurso hierárquico da reclamação graciosa em que foi questionada a legalidade do acto de liquidação.

Pelo exposto, o recurso não merece pois provimento.

Mas, ainda que a notificação houvesse de ser efectuada por carta registada simples, ainda assim o recurso não seria provido. Na verdade, ainda que a forma prevista na lei para a notificação fosse a carta registada simples (e não é), nem por isso o uso da carta registada com aviso de recepção constituiria ilegalidade, pois nem a lei proíbe essa forma de notificação nem dela resulta qualquer prejuízo para o notificando. Ou seja, como bem salientou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal, «a utilização de uma forma mais solene que a prescrita não afecta a validade do acto praticado, nem importa a diminuição das garantias do contribuinte».

Vejamos:

A notificação tem como finalidade levar determinado facto ao conhecimento do interessado (cf. art. 35.º, n.º 1, do CPPT).

O prazo para impugnar conta-se sempre do conhecimento, quer a data em que este ocorreu este seja fixada directamente quer o seja por presunção, e é sempre o mesmo, motivo por que nenhum prejuízo advém para o destinatário do uso de uma ou de outra forma de notificação. Na verdade, o aviso de recepção tem como única finalidade garantir ao remetente que a carta foi recebida pelo seu destinatário e não, de forma alguma, condicionar a forma de contagem do prazo para o exercício de direitos cujo prazo que se deva contar da notificação.

Quando a notificação é efectuada por carta registada simples, esse conhecimento presume-se (cf. art. 39.º, n.º 1, do CPPT). Mas se a notificação é efectuada por carta registada com aviso de recepção, esse conhecimento comprova-se pelo aviso de recepção, rectius pela assinatura aposta no aviso de recepção (cf. art. 39.º, n.º 3, do CPPT), pelo que neste caso não há que fazer apelo a qualquer presunção de recebimento.

Daí que não se vislumbre qualquer fundamento em que a Recorrente possa sustentar a sua pretensão de que a contagem do prazo para impugnar se faça de outra data que não aquela em que comprovadamente recebeu a carta para notificação. Na verdade, não pode recorrer-se a presunção alguma quando o facto presumido já se encontra fixado por prova directa (prova documental no caso).

Assim, ainda que a notificação da decisão do recurso hierárquico fosse a efectuar por simples carta registada (e não é), nunca a utilização para esse fim da carta registada com aviso de recepção constituiria ilegalidade susceptível de influir na forma da contagem do prazo de impugnação e, conseqüentemente, de determinar o provimento do presente recurso.

Recurso de decisão de aplicação da coima

Prazo

Erro na indicação do prazo de recurso

Art. 80.º do RGIT

Princípios da confiança e da boa-fé

Sumário

I - O prazo para interpor recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima é de vinte dias, a contar da data da notificação dessa decisão (art. 80.º, n.º 1, do RGIT) e a contagem do prazo obedece ao disposto no art. 60.º, n.ºs 1 e 2, do RGCO, aplicável ex vi da alínea b) do art. 3.º do RGIT.

II - Se a AT, na notificação da decisão de aplicação da coima, erradamente, indicou ao arguido que o termo inicial desse prazo de 20 dias era o dia seguinte ao termo do prazo de 15 dias para pagamento voluntário, não pode rejeitar-se com fundamento em intempestividade o recurso que foi interposto para além do termo do prazo dito em I, mas dentro do prazo assinalado pela AT.

III - O entendimento contrário não só violaria de forma intolerável os princípios da confiança e da boa fé, consagrados nos arts. 2.º e 266.º da CRP (e de que são afloramentos os arts. 37.º, n.º 4 do CPPT, e os arts. 161.º, n.º 1, e 198.º, n.º 3, do CPC), como, na medida em que impediria o arguido de reagir judicialmente contra uma decisão sancionatória da AT, constituiria uma intolerável violação do direito à tutela jurisdicional efectiva, consagrado no art. 32.º, n.º 10, da CRP.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 11 de Março de 2010

Processo n.º 01117/07.6BECBR

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Em processo de contra-ordenação instaurado pelo competente Serviço de Finanças foi aplicada uma coima a uma sociedade comercial (adiante Arguida ou Recorrente).

A Arguida recorreu dessa decisão para o Tribunal Administrativo e Fiscal ao abrigo do disposto no art. 80.º, n.º 2, do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal rejeitou liminarmente o recurso, considerando que «na data em que o recurso de impugnação foi apresentado nos competentes Serviços de Finanças, o prazo de 20 dias já havia decorrido há muito, atenta a data em que a recorrente foi notificada da decisão [10 de Setembro de 2007], sendo, por conseguinte, intempestivo o recurso deduzido. Visto que o termo do prazo ocorria em 12 de Outubro de 2007, considerada a data da respectiva notificação acrescida da competente dilação».

Inconformada com essa sentença, a Arguida veio dela recorrer.

A questão suscitada pela Recorrente é a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal fez ou não correcto julgamento quando considerou caducado o direito de recorrer da decisão de aplicação da coima.

A Recorrente não questiona que o prazo de recurso seja o indicado na decisão recorrida: de 20 dias a contar da notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, nos termos do art. 80.º, n.º 1, do RGIT (diz o art. 80.º, n.º 1 do RGIT, na referida redacção: «As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância, no prazo de 20 dias após a sua notificação, a apresentar no serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação»).

Não questiona também que a contagem desse prazo deve efectuar-se nos termos do art. 60.º do Regime Geral das Contra Ordenações (RGCO), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro (diz o art. 60.º do RGCO, na referida redacção: «1 - O prazo para a impugnação da decisão da autoridade administrativa suspende-se aos sábados, domingos e feriados. 2 - O termo do prazo que caia em dia durante o qual não for possível, durante o período normal, a apresentação do recurso, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte»), aplicável subsidiariamente por força da alínea b) do art. 3.º do RGIT.

Ou seja, a Recorrente não põe em causa a correcção do julgamento efectuado pelo Tribunal Administrativo

e Fiscal em face dos elementos considerados na decisão recorrida.

No entanto, considera, em síntese, que nessa decisão não se ponderou que foi notificada de que o prazo de 20 dias para interpor recurso só começa a contar-se depois de esgotado o prazo para o pagamento voluntário, a efectuar em 15 dias, motivo por que não pode deixar de se admitir como tempestivo o recurso que foi deduzido dentro do prazo que lhe foi indicado pela Administração tributária como sendo o legal para o exercício do direito.

Ou seja, embora a Recorrente não o afirme expressamente, invoca o erro de julgamento da tempestividade do recurso da decisão de aplicação da coima por não se ter levado em conta o prazo que lhe foi assinalado na notificação desta decisão administrativa.

A questão a apreciar e decidir é, pois, a de saber se eventual erro na indicação do prazo para a interposição de recurso judicial deve ou não ser relevado na decisão sobre a tempestividade do recurso.

QUESTÃO JURÍDICA

Saber se o eventual erro na indicação do prazo para a interposição de recurso judicial deve ou não ser relevado na decisão sobre a tempestividade do recurso.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Não há dúvida de que o prazo para interpor recurso judicial da decisão administrativa de aplicação da coima é de vinte dias, a contar da data da notificação dessa decisão (art. 80.º, n.º 1, do RGIT) e que a contagem do prazo obedece ao disposto no art. 60.º, n.ºs 1 e 2, do RGCO, aplicável ex vi da alínea b) do art. 3.º do RGIT.

Sob essa perspectiva, a decisão recorrida seria inatacável.

Mas não é possível ignorar os termos em que foi efectuada a notificação da decisão de aplicação da coima no caso sub judice. Nessa notificação, ao invés de se referir que o prazo para recorrer se contava da notificação da decisão, que coincide com a assinatura do aviso de recepção, deu-se a entender que o prazo de 20 dias para recorrer só se iniciava após o decurso do prazo de 15 dias para o pagamento voluntário. Na verdade, depois de aí se dizer que a Arguida ficava notificada «nos termos do n.º 2 do art. 78º do RGIT, para no prazo de 15 dias a contar da data da assinatura do aviso de recepção, efectuar o pagamento voluntário da coima aplicada, bem como das custas processuais», logo de seguida disse-se ainda que ficava também notificada de que «decorrido o prazo anterior sem que tenha efectuado o pagamento voluntário poderá, ainda, no prazo de 20 dias a contar

do termo do prazo referido no ponto anterior, efectuar o pagamento da coima bem como o das custas processuais, referidas, sem qualquer redução, ou recorrer judicialmente».

Ora, não é possível deixar de retirar consequências desse erro verificado na notificação da Arguida.

Seria intolerável, à luz dos princípios da confiança e da boa-fé, consagrados nos arts. 2.º e 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP) (diz o n.º 2 do art. 266.º da CRP: «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»), que a indicação pela Administração tributária ao contribuinte de um prazo errado para reagir contenciosamente contra uma sua decisão não relevasse, quando o contribuinte exerceu o seu direito de impugnação contenciosa dentro do prazo que lhe foi assinalado, mas já fora do prazo legal. Tanto mais quanto essa errada indicação quanto ao termo inicial do prazo para recorrer judicialmente resultaria, no caso sub judice, na impossibilidade de reagir contenciosamente contra uma decisão sancionatória da Administração Tributária, o que constituiria uma intolerável violação do direito à tutela jurisdicional efectiva, consagrada no art. 32.º, n.º 10, da CRP (diz o art. 32.º da CRP, no seu n.º 2: «Nos processos de contra-ordenação, bem como em quaisquer processos sancionatórios, são assegurados ao arguido os direitos de audiência e defesa»).

Encontramos afloramentos desse princípio de que os interessados não podem ser prejudicados por erros de entidades públicas competentes no art. 37.º, n.º 4, do CPPT («No caso de o tribunal vir a reconhecer como estando errado o meio de reacção contra o acto notificado indicado na notificação, poderá o meio de reacção adequado ser ainda exercido no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado da decisão judicial»), no art. 161.º, n.º 1, do CPC («Os erros e omissões praticados pelas secretarias judiciais não podem, em qualquer caso, prejudicar as partes») e no art. 198.º, n.º 3, do mesmo Código («Se a irregularidade [da citação] consistir em se ter indicado para a defesa prazo superior ao que a lei concede, deve a defesa ser admitida dentro do prazo indicado, a não ser que o autor tenha feito citar novamente o réu em termos regulares»).

Assim, é concedido provimento ao recurso e, consequentemente, é revogado o despacho recorrido e ordenada a devolução dos autos ao Tribunal a quo, a fim de aí ser proferido novo despacho que não seja de rejeição pelo mesmo motivo.

IVA

Métodos indirectos

Impugnação judicial

Procedimento

Revisão da matéria tributável

Acordo dos peritos

Sumário

I – Na impugnação judicial do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base acordo no processo de revisão da matéria tributável (artigo 86.º, n.º 4 da LGT).

II – Este procedimento não se traduz, na prática, numa diminuição das garantias de igualdade e defesa do contribuinte perante a Administração Fiscal, já que o contribuinte pode escolher livremente o seu perito e este, por certo, procederá sempre de acordo com os poderes que aquele lhe delegou, pois não está vinculado a nenhum acordo ou a agir com total independência e fora dos seus poderes de representação.

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 10 de Março de 2011

Processo nº 022/11

Relator: Dr. António Calhau

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Uma sociedade comercial não se conformando com a decisão proferida por Tribunal Administrativo e Fiscal que, por verificada a excepção da inimpugnabilidade da liquidação adicional, julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida do acto de liquidação adicional de IVA, referente ao ano de 2001, efectuada na sequência de acção de inspecção tributária que avaliou a matéria colectável com recurso a métodos indirectos, dela interpôs recurso.

Em resultado de uma acção de fiscalização efectuada à impugnante, e posteriormente, em procedimento de revisão nos termos dos arts. 91.º e 92.º da LGT, foi apurada a matéria colectável referente ao ano de 2001, que deu origem à liquidação aqui em causa no valor total de 18.038,89 €.

A reunião dos peritos em sede de procedimento de revisão foi realizada em 04/07/2005, cuja acta foi assinada por ambos os peritos.

Da referenciada acta resulta, além do mais, o seguinte:

“Foi encontrado o valor da matéria colectável do imposto no total de 42.819,57 €/26.402,59 € (...) por acordo entre os Peritos e com os seguintes fundamentos:

(...)

Deste modo, concluíram haver-se verificados os pressupostos para o recurso à avaliação indirecta, nos termos previstos nos arts. 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária, por remissão do artigo 52.º do Código do IRC e do artigo 84.º do Código do IVA, mas tão-só com referência aos exercícios de 2001 e 2002.”

O Tribunal a quo considerou que, circunscrevendo-se a causa de pedir articulada pela impugnante, ora recorrente, às questões de facto e de direito atinentes aos pressupostos da utilização de métodos indirectos acordados no processo de revisão, outro não podia ser o resultado que não a improcedência da impugnação judicial, uma vez que o n.º 4 do artigo 86.º da LGT não permite que na impugnação do acto tributário de liquidação possa ser invocada qualquer ilegalidade desta, quando a liquidação tenha tido por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável, como foi o caso.

Alega a impugnante não poder conformar-se com o assim decidido porquanto tal acordo se restringiu apenas à questão técnica, não tendo chegado a discutir-se os pressupostos de facto em que a Administração Tributária fez assentar o critério de que se serviu para, com recurso a métodos indirectos, quantificar a matéria colectável.

Além de que o entendimento sufragado na decisão recorrida se traduzir, na prática, numa diminuição das garantias de igualdade e defesa do contribuinte perante a Administração Fiscal.

QUESTÃO JURÍDICA

Os fundamentos da impugnação judicial do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta.

A vinculação do contribuinte ao acordo obtido no procedimento de revisão da matéria tributável.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

A recorrente veio deduzir a presente impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IVA, referente ao ano de 2001, efectuada na sequência de acção de inspecção tributária que apurou a matéria colectável com recurso a métodos indirectos.

Invoca como fundamento erro nos pressupostos da aplicação dos métodos indirectos e errónea quantificação da matéria tributável.

Como se constata do probatório fixado, o valor da matéria colectável foi encontrado por acordo entre os peritos em sede de procedimento de revisão, nos termos dos artigos 91.º e 92.º da LGT.

Ora, na impugnação judicial do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base acordo no processo de revisão da matéria tributável (artigo 86.º, n.º 4, da LGT).

A este propósito, importa trazer à colação o que opinam Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, in LGT anotada, 3ª ed., págs. 429 e segs.

Escrevem estes Ilustres doutrinadores que a limitação contida naquele preceito legal era de duvidosa constitucionalidade à face da impugnação contenciosa de todos os actos lesivos e do direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos, garantido pelo n.º 4 do art.º 268.º da CRP.

Esta não vinculação do contribuinte pelo acordo no procedimento de revisão impunha-se, no domínio do C.P.T., pelo facto de o próprio vogal nomeado não agir na comissão como um representante do contribuinte, tendo antes o dever legal de agir com imparcialidade e independência técnica (art.º 86.º, n.º 5, na redacção dada pelo Decreto-lei n.º 47/95 de 10/3), pelo que não havia justificação razoável para vincular este pela actuação de alguém que não o representava.

Todavia, acrescentam que, com a LGT, esta “veio introduzir uma importante alteração deste regime, que pode permitir encarar esta questão com outra perspectiva.

Na verdade, neste diploma, deixou de fazer-se qualquer referência a deveres de imparcialidade e independência técnica da pessoa nomeada pelo sujeito passivo para participar na avaliação indirecta, aludindo-se a relação de representação entre o sujeito passivo e o perito por si designado (art.º 91.º, n.º 1).

Configurando-se esta relação como de representação, justificar-se-á que se estabeleça a vinculação do sujeito passivo pela actuação deste perito, da mesma forma que tal vinculação existe no domínio do direito civil (arts. 1178.º, n.º 1, e 258.º do Código Civil).

Porém, não poderão também deixar de aplicar-se a esta vinculação as restrições que a mesma lei civil estabelece em relação à vinculação dos representados pelos actos dos seus representantes, por não haver qualquer razão para, numa matéria em que está em causa a possibilidade de exercício de um direito de natureza análoga a um direito fundamental, estabelecer um regime mais oneroso para o representado do que o que se estabelece, em geral, para qualquer relação jurídica.

Ora, nos termos da lei civil, mesmo quando o mandatário é representante, por ter recebido poderes para agir em nome do mandante, os seus actos só produzem efeitos em relação à esfera jurídica deste se forem praticados dentro dos limites dos poderes que lhe foram conferidos ou sejam por este ratificados, expressa ou tacitamente (arts. 258.º, n.º 1, e 268.º, n.º 1, aplicáveis por força do preceituado no art. 1178.º, n.º 1, e art. 1163.º, todos do Código Civil), regime este que, aliás, encontra suporte legal expresso em matéria tributária no n.º 1 do art. 16.º da L.G.T., que estabelece genericamente que os actos em matéria tributária praticados por representante em nome do representado só produzem efeitos na esfera jurídica deste dentro dos limites dos poderes de representação.

Assim, nos casos em que o representante do sujeito passivo defender ou aceitar, no procedimento de avaliação indirecta, posições distintas das defendidas por este, designadamente ao formular o pedido de revisão da matéria colectável, não poderá considerar-se o sujeito passivo vinculado pelo acordo que seja obtido, se não se demonstrar que o representante agiu dentro dos limites dos seus poderes de representação e não agiu em sentido contrário a estes poderes”.

E, assim sendo, não fazem sentido as alegações da recorrente a respeito da competência técnica e da preparação dos membros da comissão de revisão, e muito menos a propósito do membro por si designado.

Com efeito, a qualidade e competência do perito indicado pelo contribuinte só a este poderão ser assacadas, além de que não vem alegado que o perito em causa não tenha agido dentro dos limites dos seus poderes de representação ou tenha agido em sentido contrário às orientações recebidas por parte de quem o escolheu.

Daí que o art.º 86.º, n.º 4, da LGT ao não permitir que, quando a liquidação tiver por fundamento o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável, na impugnação do acto tributário de liquidação, em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, possa ser invocada qualquer ilegalidade desta, não viola o princípio constitucional contido no art.º 268.º, n.º 4 da CRP, já que não pode considerar-se o sujeito passivo vinculado pelo acordo que seja obtido, sempre que não se demonstre que o representante agiu dentro dos limites dos seus poderes de representação e não agiu em sentido contrário a estes poderes.

Razão por que, por isso mesmo, não colhe a alegação de que este procedimento se traduza, na prática, numa diminuição das garantias de igualdade e defesa do contribuinte perante a Administração Fiscal, já que o contribuinte pode escolher livremente o seu perito e este, por

certo, procederá sempre de acordo com os poderes que aquele lhe delegou, pois não está vinculado a nenhum acordo ou a agir com total independência e fora dos seus poderes de representação.

Por outro lado, não é verdade que o acordo, neste caso, como afirma a recorrente, se tenha restringido apenas a questão técnica e sido desprezada a questão dos pressupostos de facto em que assentou o recurso à avaliação indirecta para quantificação da matéria colectável.

Com efeito, conforme consta da acta da reunião dos peritos em sede de procedimento de revisão, cuja validade não vem contestada, não só foi encontrado por acordo entre os peritos o valor da matéria colectável, como também os mesmos concluíram «haverem-se verificados os pressupostos para o recurso à avaliação indirecta, nos

termos previstos nos art.º 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária, por remissão do artigo 52.º do Código do IRC e do artigo 84.º do Código do IVA, mas tão-só com referência aos exercícios de 2001 e 2002».

E, uma vez que, como se salienta na decisão recorrida, a causa de pedir articulada pela impugnante se circunscreve às questões de facto e de direito atinentes aos pressupostos da utilização de métodos indirectos, matéria acordada já, como vimos, no procedimento de revisão, só poderia concluir-se, como, de resto, se fez, pela inimpugnabilidade da liquidação adicional de IVA que desse procedimento resultou.

Improcedem, desta forma, as alegações da recorrente, não merecendo qualquer reparo a decisão em apreço.

PLANEAMENTO E EVASÃO FISCAL

Pela diversidade de pontos de vista e soluções preconizadas, esta publicação proporciona um momento de reflexão e de divulgação científica e torna-se assim de uma extrema utilidade para todos aqueles que se interessam por estas questões.

NOVIDADE

Contributos de: Ana Sofia Carvalho, António Carlos dos Santos, Carlos Pinho, César García Novoa, Conceição Castro, Glória Teixeira, J. L. Saldanha Sanches, José A. Pinheiro Pinto, José de Campos Amorim, Noel Gomes, Pedro Marinho Falcão

Coordenador:
José Carlos Amorim

Páginas: 272

P.V.P.: € 16



Compre já em <http://livraria.vidaeconomica.pt>

R. Gonçalo Cristóvão, 111, 6º esq. • 4049-037 PORTO • encomendas@vidaeconomica.pt

IMPOSTO DO SELO

Imposto do Selo Incidência Ampliação da matéria de facto

Sumário

1. O Imposto do Selo incide sobre transmissões gratuitas de bens imóveis, nelas se incluindo, à luz do Código do Imposto do Selo, as que têm lugar através da aquisição por usucapião.
2. O Imposto do Selo, mesmo quando está em causa uma aquisição por usucapião, só incide sobre a transmissão do bem que, “ab initio”, não se encontrava no património do adquirente.
3. A liquidação do Imposto de Selo será ilegal na medida em incida sobre as benfeitorias que tenham sido realizadas pelos próprios adquirentes no prédio objecto da transmissão tributável.
4. Alegando os Recorrentes que o prédio que a liquidação pressupôs ter-lhes sido transmitido resultou de obras de ampliação e melhoramento que, com fundos próprios, eles próprios levaram a efeito, importa que a decisão sobre a matéria de facto tome posição sobre essa alegação.
5. Não o fazendo, impõe-se a respectiva anulação, com vista à indispensável ampliação da matéria de facto.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 11 de Fevereiro de 2010
Processo nº 00005/07.0BEPNF
Relator: Dr. Álvaro Dantas

INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS

Contra-ordenação IVA Prescrição

Sumário

1. A prescrição do procedimento contra-ordenacional tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo da prescrição acrescido de metade.

2. Assim, o prazo máximo de prescrição em procedimento contra-ordenacional tributário é de sete anos e meio.

3. Na contagem do referido prazo máximo de prescrição (sete anos e meio) deve ser ressalvado o tempo de suspensão da prescrição.

4. Constitui causa de suspensão da prescrição a pendência do procedimento após a notificação do despacho que procede ao exame preliminar do recurso da decisão da autoridade administrativa que aplica a coima.

5. Nessa situação, o período máximo de suspensão é de seis meses, findo o qual o prazo de prescrição retomará o seu curso.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 28 de Janeiro de 2010
Processo nº 01172/06.6BEPRT
Relator: Dr. Álvaro Dantas

Contra-ordenação IVA Falta de entrega do imposto liquidado

Sumário

1. A conduta tipicamente prevista no artigo 114º, nºs 1 e 2, do RGIT é a não entrega, total ou parcial, ao credor tributário, da prestação tributária deduzida nos termos da lei.
2. No âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado, fala-se de dedução de imposto relativamente ao imposto que o sujeito passivo tem a receber, nos termos dos artigos 19.º a 25.º do CIVA, não se referindo qualquer situação em que o sujeito passivo tenha de entregar imposto que tenha deduzido.
3. Nos casos em que o sujeito passivo tenha recebido efectivamente o imposto daqueles a quem vendeu mercadorias ou prestou serviços e não o entrega à administração tributária, havendo obrigação de entrega por se comprovar que há um saldo positivo a favor desta no confronto da globalidade do imposto liquidado e pago pelo sujeito passivo em determinado período, exige-se o efectivo recebimento da quantia referente a imposto por parte do sujeito passivo de IVA, para se ter por preen-

chida a factualidade típica da contra-ordenação prevista no artigo 114.º, n.º 3 do RGIT.

4. Não se provando esse recebimento, a consequência não pode ser outra que não a absolvição da arguida.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 28 de Janeiro de 2010
Processo n.º 01163/06.7BEPRT
Relator: Dr. Álvaro Dantas

Recurso de aplicação de coima IVA Falta de entrega do imposto Art. 114.º do RGIT Excesso de pronúncia

Sumário

I - Em processo contra-ordenacional e no que respeita à verificação do preenchimento dos elementos típicos da infracção nunca pode falar-se em excesso de pronúncia, pois o conhecimento dessa questão sempre se impõe ao juiz ao abrigo dos princípios da verdade material e da investigação, ainda que os sujeitos processuais nada aleguem a esse propósito.

II - Não podem dar-se como provados factos que, respeitando aos elementos típicos da infracção, não constam da decisão administrativa de aplicação da coima.

III - O facto tipificado como contra-ordenação no n.º 2 do artigo 114.º do RGIT reporta-se à tipificação constante do n.º 1 do mesmo preceito legal, sendo seu pressuposto essencial a prévia dedução da prestação tributária não entregue.

IV - Neste sentido, a falta de entrega da prestação tributária de IVA não preenche o tipo legal de contra-ordenação acima referido, uma vez que no IVA a prestação a entregar não é a prestação tributária deduzida, mas sim a diferença positiva entre o imposto suportado pelo sujeito passivo e o imposto a cuja dedução tem direito.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 11 de Fevereiro de 2010
Processo n.º 00513/08.6BEBRG
Relator: Dr. Francisco Rothes

Recurso de aplicação de coima Contagem de prazo

Sumário

O prazo de interposição de recurso judicial tributário de decisão administrativa de aplicação de coima é de 20 dias a contar da respectiva notificação, suspendendo-se tal contagem nos dias que forem sábado, domingo e feriado – cfr. artigos 80.º, n.º 1, do RGIT e 60.º n.ºs 1 e 2, do RGI-MOS, aplicável ex vi do artigo 3.º, alínea b), daquele RGIT.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 25 de Fevereiro de 2010
Processo n.º 00446/06.0BEPRT
Relator: Dr. Moisés Rodrigues

Crime de abuso de confiança fiscal Condição objectiva de punibilidade (segunda) Art. 105.º, n.º 4, alínea b) do RGIT Recurso do art. 80.º do RGIT

Sumário

I - Pela alínea b) do n.º 4 do art. 105.º, do RGIT, o legislador veio adicionar uma segunda condição objectiva de punibilidade ao crime de abuso de confiança fiscal, prescrevendo que a não entrega da prestação tributária só será punível se não for paga, acrescida dos juros respectivos e do valor da coima aplicável no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito.

II - À notificação efectuada ao abrigo dessa disposição legal não subjaz, pois, a aplicação de qualquer coima.

III - Consequentemente, dessa notificação e da decisão que lhe está subjacente não cabe recurso judicial ao abrigo do art. 80.º do RGIT, meio processual adequado para impugnar a decisão administrativa que fez a aplicação de uma coima.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 4 de Março de 2010
Processo n.º 00611/08.6BEVIS
Relator: Dr. Francisco Rothes

IRC

IRC

Custos fiscais

Facturas falsas

Ónus da prova

Sumário

1. Estando em causa uma liquidação de IRC que tem por fundamento o não reconhecimento de custos declarados pelo sujeito passivo, compete à administração tributária fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação.

2. Tendo o juízo da administração tributária assentado na consideração de que a operação mencionada em determinada factura não corresponde à realidade, haverá de demonstrar a existência de indícios sérios de que a operação referida na factura foi simulada.

3. Feita essa prova, cabe ao sujeito passivo o ónus da prova dos factos que alegou como fundamento do seu direito a fazer reflectir negativamente os custos declarados na determinação da respectiva matéria tributável nos termos que decorrem dos artigos 17.º, n.º 1, e 23.º do CIRC, não lhe bastando criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada.

4. Aceitando a administração tributária que o emittente da factura prestou serviços à Impugnante, estava obrigada a demonstrar as razões que justificam a integral desconsideração de tal factura.

5. Não o fazendo, há que concluir que a administração não se desonerou das obrigações probatórias que sobre si impendiam no sentido de demonstrar os pressupostos substantivos da sua actuação pelo que é ilegal a liquidação que se fundamenta na desconsideração do custo titulado pela referida factura.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 28 de Janeiro de 2010

Processo n.º 04871/04

Relator: Dr. Álvaro Dantas

IRS

Mais-valias

Terreno para construção

IRS

Sumário

I - Nos termos do art. 5.º do DL n.º 442-A/88, de 30/11, os ganhos que não eram sujeitos a imposto de mais-valias só ficavam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens a que respeitam tivesse sido efectuada depois da entrada em vigor do CIRS.

II - Se, antes da sua vigência, foi adquirido um prédio rústico, vendido em 1997, agora como terreno para construção, os ganhos daí resultantes não estão sujeitos a IRS, por não estarem abrangidos pela citada previsão legal.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 4 de Março de 2010

Processo n.º 00164/05.7BEMDL

Relator: Dr. Moisés Rodrigues

PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

Pressupostos responsabilidade subsidiária gerente Gerência de direito “versus” gerência de facto Presunção judicial

Sumário

I - À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no art. 24.º da LGT, a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de direito, exigindo-se o exercício de facto da gerência.

II - É à AT, como exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos da reversão da execução fiscal.

III - Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto.

IV - O tribunal com poderes para fixar a matéria de facto, no exercício dos seus poderes de cognição quanto à gerência de facto, pode utilizar presunções judiciais, motivo por que, com base na gerência de direito e noutras circunstâncias do caso, nomeadamente as posições assumidas no processo e provas produzidas ou não pelo revertido e pela Fazenda Pública, pode, usando de regras de experiência, inferir a gerência de facto.

V - Se o juiz deu como provado que, no período relevante para a constituição da responsabilidade subsidiária, o oponente não praticou acto algum em representação da sociedade originária devedora, é manifesto que não pode inferir a gerência de facto com recurso a presunção judicial.

VI - Acresce que a AT, pese embora a possibilidade que assiste ao tribunal em sede de oposição à execução fiscal, referida em III, não pode dispensar-se de alegar no despacho de reversão a gerência de facto.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 14 de Janeiro de 2010

Processo n.º 00787/06.7BEBRG

Relator: Dr. Francisco Rothes

Juros moratórios Prescrição Prazo de contagem

Sumário

I - O Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, permitiu a regularização das dívidas de natureza fiscal ou à segurança social, designadamente através de um regime de diferimento do pagamento até um máximo de 150 prestações mensais, com redução dos juros de mora vencidos e vincendos.

II - Nos termos do art. 4.º daquele diploma legal, apesar da adesão a um plano de pagamento em prestações, as dívidas abrangidas por esse plano continuavam a vencer juros de mora, embora a taxa reduzida, em relação à parte ainda não paga do capital, sendo que a lei previa a dispensa do pagamento desses juros, caso as importâncias em dívida fossem pagas em prazo inferior a dois anos (n.ºs 1 a 3 e 5).

III - Verificando-se a exclusão do contribuinte do plano de regularização, podia e devia a AT proceder à liquidação dos juros moratórios vencidos durante o período em que tal plano se encontrou em vigor, sendo que

só na data daquela exclusão, estava em condições para apurar o montante desses juros, procedendo à respectiva liquidação.

IV - A limitação do prazo de contagem de juros de mora pelo atraso no pagamento dos impostos (sucessivamente regulada pelo art. 6.º do Decreto-Lei n.º 49168, de 5 de Agosto de 1969, pelo art. 44.º, n.º 2, da LGT, e pelo art. 4.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março) não contende com o prazo de prescrição.

V - Os juros moratórios devidos pelo atraso no pagamento de impostos, apesar de constituírem uma dívida de natureza tributária, não são uma dívida proveniente de imposto, motivo por que o termo inicial do prazo de prescrição não se pode referir ao facto tributário, como prescreve o art. 48.º da LGT, mas antes ao momento em que o direito puder ser exercido (art. 306.º, n.ºs 1 e 4, do CC, aplicável ex vi do art. 2.º, alínea e), da LGT).

VI - Da natureza tributária da dívida por juros moratórios devidos pelo atraso no pagamento de impostos, resulta que a respectiva prescrição está sujeita aos prazos e motivos de suspensão e de interrupção previstos nos arts. 48.º e 49.º da LGT.

VII - Nos termos do disposto no art. 49.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, na redacção aplicável, a citação no processo de execução fiscal interrompe o prazo da prescrição, degradando-se no entanto o efeito interruptivo em efeito suspensivo caso aquele processo esteja parado por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 14 de Janeiro de 2010

Processo n.º 00110/09.9BEAVR

Relator: Dr. Francisco Rothes

Reclamação da decisão do órgão de execução fiscal Insuficiência da matéria de facto

Sumário

I - Se a compensação de créditos for efectuada no âmbito de uma execução fiscal, ao abrigo do disposto no art. 89.º do CPPT, deve reconhecer-se legitimidade para impugnar o respectivo despacho, não só ao devedor originário como também ao responsável subsidiário que tenha já sido chamado à execução fiscal (art. 9.º do CPPT).

II - A reclamação a que alude o art. 276.º do CPPT deve ser tramitada no próprio processo de execução fiscal, no qual deve ser incorporada.

III - Não permitindo os autos firmar com segurança os factos imprescindíveis para a decisão conscienciosa da reclamação, designadamente por existirem fundadas dúvidas sobre se o processo de execução fiscal está completo, pois dele não constam elementos imprescindíveis para apreciar a reclamação judicial, quais sejam a decisão do órgão da execução fiscal reclamada e a comprovação da sua notificação aos interessados, impõe-se a anulação da sentença, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 712.º do CPC, e a devolução do processo à 1.ª instância, a fim de aí ser ampliada a matéria de facto e, depois, ser proferida nova decisão.

Tribunal Central Administrativo Norte
 Acórdão de 14 de Janeiro de 2010
 Processo n.º 00033/09.1BEAVR
 Relator: Dr. Francisco Rothes

Reclamação/recurso em execução fiscal Prescrição Plano Mateus Suspensão da prescrição

Sumário

I - Ao novo prazo de prescrição aplica-se o artigo 297.º do Código Civil, como prevê expressamente o artigo 5.º, n.º 1, do diploma preambular da LGT, ou seja, o prazo mais curto aplica-se aos prazos que estiverem em curso, mas só a partir da entrada em vigor da nova lei e desde que não falte menos tempo para o prazo se completar pela lei antiga.

II - Havendo concorrência temporal de dois prazos com a virtualidade de se aplicarem, há que aplicar aquele que em primeiro lugar se completar, mas a aplicação de diferentes regimes no tocante aos prazos prescricionais não determina a aplicação de um ou outro regime em bloco, porquanto o atrás já referido art.º 297.º só manda aplicar o prazo prescricional mais curto, e não as disposições legais que regem os termos em que esse prazo se conta e/ou tudo o mais que releva para o seu curso.

III - No CPT não estava prevista qualquer causa geral de suspensão da prescrição, pelo que, no presente caso e em relação à adesão por parte do ora Recorrente ao regime instituído pelo DL n.º 124/96, de 10 de Agos-

to, que ocorreu em 27/2/1997, apenas se poderia entender, que o prazo de prescrição em curso se suspenderia a partir desta data, nos termos do n.º 5, do art. 5.º, deste diploma, que estabelece que “o prazo de prescrição das dívidas suspende-se durante o período de pagamento em prestações”.

IV - Porém, importa ter presente a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, a que aderimos, segundo a qual a norma do n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, ao criar uma nova causa de suspensão da prescrição, é organicamente inconstitucional, à face dos arts. 106.º, n.º 2, 168.º, n.º 1, alínea i), e 201.º, n.ºs 1, alínea b), e 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP), na redacção da Lei Constitucional n.º 1/ 1992, de 25 de Novembro.

V - Contudo, não podemos ter por arredado, sem mais, este acto do pedido, e seu deferimento, de adesão ao regime instituído pelo DL n.º 124/96, uma vez que, ao ser criada uma situação de pagamento em prestações, ela constitui com a entrada em vigor da LGT, uma causa de suspensão do prazo de prescrição, nos termos do art. 49.º, n.º 3, da LGT.

VI - E este novo regime é aplicável às situações em que estava em curso o prazo de prescrição, pois, como esclarece a lição de Baptista Machado, com suporte no artigo 12.º, n.º 2, do Código Civil: «a lei nova é competente para regular a extinção das situações jurídicas cujo processo extintivo ainda não estava concluso no momento da sua entrada em vigor».

VII - Pese embora o pagamento em prestações ter sido autorizado, em concreto não ocorreu qualquer paragem do processo de execução fiscal, não foi proferido qualquer despacho a suspender a sua tramitação por via dessa autorização, razões pelas quais inexistente causa de suspensão do prazo de prescrição, nos termos do art. 49.º, n.º 3, da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 100/99, de 26/07.

VIII - Este nosso entendimento é reforçado pela redacção que foi dada pela Lei n.º 53-A/2006, quando estatuiu, agora no n.º 4, do referido art. 49.º: “O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas ...”, deixando de existir qualquer referência à paragem do processo de execução fiscal.

Tribunal Central Administrativo Norte
 Acórdão de 21 de Janeiro de 2010
 Processo n.º 01013/04.9BEPRT
 Relator: Dr. Fonseca Carvalho

Pressupostos da responsabilidade subsidiária do gerente Gerência de direito “versus” gerência de facto Presunção judicial

Sumário

1 – São requisitos cumulativos da responsabilização subsidiária dos administradores ou gerentes pelas dívidas de impostos das sociedades que administraram, a gerência efectiva durante o período a que dívida respeita e a culpa pela insuficiência do património societário, bem como a falta de bens ou sua insuficiência no património da executada devedora originária.

2 – Da gerência nominal não decorre presunção legal do exercício da gerência.

3 – Da gerência nominal apenas o julgador pode inferir, constatados que estejam outros factos, uma presunção judicial da gerência efectiva.

4 – É ónus da FP a prova da gerência efectiva e nominal, pois a lei artº 13º do CPPT e 24º al. a) da LGT – só prevê a presunção a favor da Fazenda da culpa do oponente pela insuficiência do património societário.

5 – Não cabe, assim, ao oponente a prova do não exercício da gerência efectiva.

6 – No caso dos autos, tendo a FP alicerçado a gerência efectiva apenas como facto normal decorrente da gerência nominal, não indicando qualquer outro indício de onde o efectivo exercício da gerência se possa inferir, não pode o oponente, que afirma não ter exercido a gerência, ser obrigado a demonstrar esse não exercício, pois sobre ele não impende esse ónus, nem a FP tem a seu favor presunção legal que a escuse de provar tal facto, nem suporte fáctico de onde se possa inferir qualquer presunção judicial do efectivo exercício da gerência.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 21 de Janeiro de 2010

Processo nº 00139/07.1BEBRG

Relator: Dr. Fonseca Carvalho

1ª Inspeção seguida de 2ª Inspeção Métodos indirectos

Sumário

1 - Tendo a fiscalização tributária numa primeira inspeção considerado que a escrita do contribuinte estava

formalmente organizada em obediência às leis do POC e das leis comerciais, e suportada em documentos necessários e, por isso, merecendo toda a fiabilidade, motivando apenas correcções aritméticas, não pode a AT, com base em 2ª inspeção ao mesmo período, concluir que a escrita não merece credibilidade e que a suas irregularidades justificam o apuramento da matéria tributável por recurso aos métodos indirectos sem que tal juízo se alicerce em factos novos não considerados nem conhecidos da primeira acção inspectiva.

2 - A tal comportamento opõe-se o preceituado no nº 3 do artº 63º da LGT.

3 - No caso dos autos, muito embora a AF refira que o recurso aos métodos indirectos assenta na constatação das facturas discriminadas, o certo é que essas facturas já se encontravam na contabilidade anteriormente inspecionada, embora titulando outras operações, não tendo a AF provado que elas se referissem a outras operações não contabilizadas.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 21 de Janeiro de 2010

Processo nº 00300/04.0BEBRG

Relator: Dr. Fonseca Carvalho

Falta de notificação da liquidação Inexigibilidade Anulação da sentença para ampliação da matéria de facto

Sumário

I - A regra geral de que a notificação dos actos de liquidação, como actos susceptíveis de alterarem a situação tributária do contribuinte, é a efectuar por carta registada com aviso de recepção, cede quando a liquidação é efectuada com base na declaração do contribuinte, caso em que é a efectuar por carta registada (cf. art. 38.º, n.ºs 1 e 3, do CPPT).

II - Alegando o contribuinte que não recebeu qualquer carta a notificá-lo daquela liquidação, há que indagar do seu envio, solicitando à AT a exibição do respectivo talão de registo ou o fornecimento dos elementos que permitam solicitar informação aos CTT sobre a remessa e entrega da carta.

II - O facto de nos registos informáticos da DGCI constar a data da remessa da carta e o número do res-

pectivo registo postal, não constitui prova suficiente do envio da carta.

IV - Importa indagar do envio da carta, pois tal facto é indispensável ao funcionamento da presunção de que mesma foi recebida (cf. art. 39.º, n.º 1, do CPPT) e porque a eventual falta de notificação da liquidação e para pagamento voluntário da mesma determina a inexigibilidade da dívida, que constitui fundamento de oposição, subsumível à alínea i) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT.

V - Se não se desenvolveu a actividade instrutória pertinente à averiguação daquele facto, impõe-se em sede de recurso anular a sentença e determinar a remessa dos autos ao Tribunal a quo, para aí ser feita a aquisição desses elementos e, ulteriormente, ser proferida nova decisão que tenha os mesmos em conta (arts. 712.º, n.º 4, do CPC, por força dos arts. 792.º e 749.º do mesmo código, aplicável subsidiariamente nos termos do art. 2.º, alínea e), do CPPT).

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 21 de Janeiro de 2010

Processo n.º 00623/08.6BEBRG

Relator: Dr. Francisco Rothes

Reclamação de acto do órgão de execução fiscal Prejuízo irreparável Garantia Pluralidade de recursos

Sumário

I - No caso de ser interposto recurso de um despacho interlocutório com fundamento exclusivo em matéria de direito e de ser interposto recurso da decisão final com fundamento em matéria de facto e de direito, cumpre ao tribunal central administrativo territorialmente competente conhecer de ambos os recursos.

II - Sendo certo que os juizes dos tribunais tributários devem realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade relativamente aos factos que lhes seja lícito conhecer (princípio do inquisitório, consagrado no art. 13.º, n.º 1, do CPPT e art. 99.º, n.º 1, da LGT), daí não resulta que o juiz esteja obrigado à realização de todas as diligências que lhe sejam requeridas pelos intervenientes processuais, mas apenas aquelas que considere úteis ao apuramento da verdade, sob pena de violação do princípio processual geral de proibição de actos inúteis, previsto no artigo 137.º do CPC, a que o tribunal deve também obediência

III - Apesar do carácter taxativo do art. 278.º, n.º 3, do CPPT, deve ainda ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do preceito, a reclamação de qualquer acto do órgão da execução fiscal que cause prejuízo irreparável ao executado ou em que, com a subida diferida, a reclamação perca toda a utilidade.

IV - É completamente inútil a reclamação do despacho do órgão de execução fiscal que indefere o pedido de dispensa/isenção de garantia caso o seu conhecimento seja diferido para depois da penhora.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 28 de Janeiro de 2010

Processo n.º 00705/09.0BEVIS

Relator: Dr. Francisco Rothes

Prescrição da obrigação tributária Impugnação judicial Inutilidade superveniente da lide

Sumário

I - A sede própria para declarar a prescrição de uma obrigação tributária (que determina a inexigibilidade da correspondente dívida, com a conseqüente impossibilidade de cobrança coerciva) é a execução fiscal em que esta esteja a ser exigida, podendo o executado, caso a prescrição não seja conhecida oficiosamente (como deve ser – cf. art. 175.º do CPPT), argui-la mediante requerimento dirigido à execução ou, dentro do prazo da oposição à execução fiscal, como fundamento desta.

II - Em todo o caso, porque, verificada a prescrição da obrigação tributária, a impugnação judicial que visa a apreciação da legalidade da liquidação que lhe deu origem deixa de ter utilidade (a AT não mais pode cobrar a dívida e se tiver já instaurado execução fiscal deve declará-la extinta), deve, nesse circunstancialismo, extinguir-se a instância por inutilidade superveniente da lide (cf. art. 287.º, n.º 1, alínea e), do CPC).

III - A referida decisão de inutilidade da lide só deve ser proferida quando o processo esteja municiado com todos os elementos que permitam concluir com segurança pela prescrição da obrigação tributária, designadamente quando nele estiverem disponíveis todos os elementos necessários à apreciação de eventuais causas de interrupção e suspensão da prescrição, que poderão ter ocorrido noutros processos administrativos ou contenciosos.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 03159/04

Relator: Dr. Francisco Rothes

Falta de notificação dentro do prazo de caducidade Prazo de caducidade Postecipação do termo inicial do prazo Sucessão de leis no tempo

Sumário

I - O “dies a quo” do prazo de caducidade do direito de liquidar o IVA que, como imposto de obrigação única, face à redacção inicial do art. 45.º, n.º 4, da LGT, se situava no dia imediato àquele em que ocorreu o facto tributário, a partir de 1 de Janeiro de 2003, na redacção dada àquele preceito pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, passou a ocorrer no início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

II - Estando em causa um alongamento do prazo, por força da postecipação do seu momento inicial, deve aplicar-se a regra do n.º 2 do art. 297.º do CC: a lei nova é imediatamente aplicável, mas conta-se todo o prazo decorrido desde o momento inicial (tal como estabelecido pela lei nova).

III - No caso, estando em causa o IVA do mês de Dezembro do ano de 2002, a caducidade do direito à liquidação verificar-se-ia apenas em 31 de Dezembro de 2006, motivo por que as notificações da liquidação do tributo e da liquidação dos respectivos juros compensatórios, efectuadas em 7 e 12 de Dezembro de 2006, respectivamente, foram-no dentro do prazo de caducidade.

IV - Atenta a factualidade dita em III, não pode dar-se como verificado o fundamento da oposição à execução fiscal previsto na alínea e) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, qual seja o de que a notificação da liquidação do tributo que deu origem à dívida exequenda foi efectuada para além do termo do prazo da caducidade.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 00742/07.0BEVIS

Relator: Dr. Francisco Rothes

Falta de fundamentação do despacho de reversão Fundamentação de direito Fundamentação por remissão

Sumário

I - Os recursos destinam-se, em geral, a modificar as decisões recorridas e não a apreciar questões não decididas pelo Tribunal a quo, motivo por que não pode o TCAN, enquanto tribunal “ad quem”, conhecer de questão que não foi oportunamente suscitada perante a 1.ª instância, que esta não conheceu e que não é do conhecimento officioso.

II - A decisão de reversão, pela qual se concretiza a chamada à execução fiscal de um responsável subsidiário pela dívida exequenda (cf. art. 23.º, n.º 1, da LGT), deve ser fundamentada nos termos do art. 23.º, n.º 4, da LGT.

III - A fundamentação pode efectuada por remissão, mas, neste caso, esta deve ser expressa e inequívoca.

IV - Não constando do despacho que ordenou a reversão qual a disposição legal ao abrigo da qual o revertido foi considerado responsável subsidiário pelas dívidas exequendas, é de considerar verificada a falta de fundamentação de direito dessa decisão.

V - A falta de fundamentação da decisão de reversão constitui fundamento de oposição à execução fiscal, subsumível à previsão da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 00381/06.2BECBR

Relator: Dr. Francisco Rothes

Competência em razão da hierarquia Nulidade da sentença IVA Caducidade do direito de liquidação Suspensão da execução

Sumário

1. Na delimitação da competência do Supremo Tribunal Administrativo em relação à dos tribunais centrais

administrativos deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito sempre que, nas conclusões das respectivas alegações, o recorrente pede a alteração da matéria fáctica fixada na decisão recorrida ou invoca, como fundamento da sua pretensão, factos que não têm suporte na decisão recorrida, independentemente da atendibilidade ou relevo desses factos para o julgamento da causa.

2. A nulidade da sentença por contradição entre os fundamentos e a decisão apenas ocorre quando os fundamentos invocados na decisão deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que foi adoptada na decisão.

3. 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 de 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.

4. O prazo de caducidade de três anos previsto no artigo 45.º, n.º 2, da LGT só seria de aplicar se a fixação da matéria tributável por métodos indirectos tivesse sido motivada pela aplicação de indicadores objectivos da actividade (cf. artigo 90.º, n.º 2, da LGT), o que não podia ter sucedido, pois os mesmo nunca foram definidos nem publicados.

5. A oposição à execução, em regra, tem por finalidade extinguir, total ou parcialmente, a execução e nas situações em que pode ter por objecto a suspensão da execução trata-se da suspensão derivada da verificação da existência de um fundamento de oposição enquadrável no artigo 204.º do CPPT.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 25 de Fevereiro de 2010
Processo n.º 00423/04.6BEBRG
Relator: Dr. Álvaro Dantas

Notificação da liquidação Carta registada com aviso de recepção Inexigibilidade da obrigação

Sumário

1. Enviada a liquidação através de carta registada com aviso de recepção, a presunção legal de notificação

nos casos em que ocorre a devolução de carta registada com aviso de recepção e em que este não se mostre assinado só funciona em duas situações:

- Recusa do destinatário em receber a carta;
- Não levantamento da carta no prazo previsto no regulamento dos serviços postais sem que se comprove que, entretanto, o contribuinte comunicou alteração do seu domicílio fiscal.

2. Demonstrando-se que a liquidação de IRC que originou a dívida exequenda não foi notificada antes da instauração da execução, essa falta de notificação, provocando a ineficácia do acto tributário de liquidação, torna tal dívida inexigível.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 25 de Fevereiro de 2010
Processo n.º 00054/07.9BEBRG
Relator: Dr. Álvaro Dantas

Meio processual para reagir contra a reversão Erro na forma do processo Convoação Indeferimento liminar

Sumário

I - O responsável subsidiário pode impugnar a liquidação de imposto cuja responsabilidade lhe é atribuída e/ou opor-se à execução que contra ele reverteu, mas não pode fazê-lo indiferentemente por um ou outro meio consoante o que mais lhe convier, pois a cada direito corresponde o meio processual adequado para o fazer valer em juízo

II - O meio processual adequado para o chamado à execução fiscal por reversão questionar a responsabilidade subsidiária que determinou o seu chamamento é a oposição à execução fiscal (cf. art. 151.º, n.º 1, do CPPT), sendo que tal fundamento integra a previsão do art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT.

III - Quando o pedido formulado pelo autor não se ajusta à finalidade abstractamente figurada pela lei para essa forma processual, ocorre o erro na forma do processo, nulidade de conhecimento oficioso, cognoscível até ao trânsito em julgado da decisão que ponha termo

ao processo e que, sempre que possível, deve ser sanada mediante convalidação para a forma processual adequada.

IV - Para que essa convalidação seja possível exige-se que a petição tenha sido apresentada em tempo para efeitos da nova forma processual, que o pedido formulado, devidamente interpretado, bem como a causa de pedir invocada se adequem a esta forma processual e que no processo não tenham sido formulados cumulativamente pedidos a que correspondam formas processuais diversas.

V - Se não for possível a sanção da nulidade, o erro na forma do processo determina o indeferimento da petição inicial, se verificada na fase liminar, ou, se já ultrapassada a fase liminar, a anulação de todo o processado, com a absolvição do réu da instância [cf. art. 98.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, art. 97.º, n.º 3, da LGT, e arts. 199.º, n.º 1, 234.º-A, 288.º, n.º 1, alínea b), 493.º, n.ºs 1 e 2, e 494.º, alínea b), do CPC].

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 25 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 00354/09.3BEBRG

Relator: Dr. Francisco Rothes

Nulidade processual Omissão de pronúncia acerca de prova indicada na petição inicial

Sumário

I - Tendo sido omitido nos autos o acto de pronúncia acerca da produção da prova indicada no final da petição inicial, verifica-se nulidade processual – artigo 201.º do CPC –, nulidade essa que constitui, verificados os pressupostos de arguição e tempestividade, possível objecto de conhecimento em sede de recurso jurisdicional.

II – Tal omissão é susceptível de influir na decisão da causa, tendo em vista a sua finalidade: fazer cumprir o princípio do contraditório, permitindo a ambas as partes o debate da matéria de facto e discussão do aspecto jurídico da causa, de acordo com as várias soluções plausíveis.

III – Ocorre, pois, nulidade processual secundária, atípica ou inominada, com os consequentes efeitos invalidantes.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 25 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 00517/06.3BEPNF

Relator: Dr. Moisés Rodrigues

Uma única oposição contra várias execuções fiscais Fundamentos Ilegitimidade

Sumário

I - Porque a oposição à execução fiscal, embora com tramitação processual autónoma relativamente à execução fiscal, funciona como uma contestação a esta, não pode ser deduzida uma única oposição contra várias execuções fiscais que não se encontram apensadas, antes devendo ser deduzida uma oposição para cada uma dessas execuções fiscais, sob pena de se verificar excepção dilatória, a determinar o indeferimento liminar da petição inicial ou a absolvição da instância, consoante seja verificada em fase liminar ou na sentença (cf. arts. 234.º-A, n.º 1, 288.º, n.º 1, alínea e), 493.º, n.ºs 1 e 2, 495.º e 660.º, n.º 1, todos do CPC).

II - Se a excepção não foi conhecida em 1.ª instância, deve o tribunal de recurso preferir conhecer do mérito da causa, se a isso nada mais obsta, assim privilegiando o conhecimento de fundo, ao invés de proferir uma mera decisão formal, que apenas teria a virtualidade de levar a causa de novo à fase inicial.

III - Estando em cobrança coerciva dívida proveniente de IRS que foi liquidado a ambos os cônjuges na sequência da apresentação de declaração conjunta de rendimentos (quando podiam ter optado pela faculdade concedida pelo n.º 2 do art. 59.º do CIRS) e que, por isso, constam ambos como devedores da certidão de dívida, não pode um deles invocar como fundamento de oposição à execução fiscal a sua falta de responsabilidade pela dívida exequenda com o argumento de que os rendimentos foram auferidos apenas pelo outro e que este não contribuía para os encargos da vida familiar.

IV - Esse fundamento não integra o segundo tipo de ilegitimidade previsto na alínea b) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT – que se reporta exclusivamente aos impostos em que a posse, fruição ou propriedade de determinados bens seja pressuposto da incidência – e antes contende com a legalidade concreta da liquidação, motivo por que não serve de fundamento de oposição à execução fiscal.

V - Não podem servir de fundamento à oposição à execução fiscal as irregularidades da citação ou da penhora.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 4 de Março de 2010

Processo nº 00054/04.0BEPNF

Relator: Dr. Francisco Rothes

Caducidade do direito de oposição Citação Carta registada com aviso de recepção Défice instrutório

Sumário

I - O prazo geral para a dedução de oposição à execução fiscal é de trinta dias a contar da citação pessoal [cf. art. 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT].

II - A citação, quando é efectuada por carta registada com aviso de recepção, tem o valor de citação pessoal, desde que, entre o mais, o aviso de recepção da correspondência remetida para a morada do citando se mostra assinado pelo destinatário ou por alguém que tenha sido encontrado na sua residência (cf. arts. 233.º, n.º 2, e 236.º do CPC, aplicáveis ex vi do art. 192.º, n.º 1, do CPPT).

III - Antes de efectuar o julgamento de facto sobre a recepção da carta remetida ao executado para citação, impõe-se tentar dirimir as dúvidas suscitadas pelo facto de, apesar do aviso de recepção se mostrar assinado, os elementos disponíveis para consulta pública no endereço electrónico dos serviços postais referirem que a correspondência foi devolvida ao remetente sem que tenha sido possível a entrega ao destinatário.

IV - A fim de esclarecer as dúvidas acima referidas, impõe-se a anulação oficiosa da sentença (cf. art. 712.º, n.º 4, do CPC) que julgou a oposição à execução fiscal improcedente por caducidade do direito de oposição, tanto mais que, relativamente à questão, não foi observado o princípio do contraditório.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 4 de Março de 2010

Processo nº 00755/08.4BEPNF

Relator: Dr. Francisco Rothes

Reclamação de créditos Prazo

Sumário

1. Citado pessoalmente o credor para a execução onde foi efectuada a penhora mais antiga, nos termos do artigo 239.º, n.º 1 do CPPT (o que sucede na hipótese de o crédito exequendo beneficiar de garantia real própria que conste do registo), o prazo para a apresentação da reclamação de créditos é o de 15 dias a contar da citação nos termos previstos no artigo 240.º, n.º 1 do CPPT.

2. O facto de a execução ser sustada não lhe confere novo prazo para poder reclamar o seu crédito, nomeadamente o de 15 dias a contar da notificação do despacho de sustação a que se reporta o artigo 871.º, n.º 2 do CPC.

3. Nos casos em que a sustação da execução ocorre antes da fase da convocação de credores na execução com penhora anterior, o credor, uma vez notificado do despacho que determina a sustação da execução, não dispondo de outra garantia real para além da própria penhora, terá de apresentar a reclamação de créditos na execução onde foi concretizada a penhora mais antiga, no prazo de 15 dias a contar da notificação porquanto não será citado pessoalmente nos termos do disposto no artigo 239.º, n.º 1, do CPPT e a citação edital não releva quanto a ele.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 11 de Março de 2010

Processo nº 00057/04.5BECBR

Relator: Dr. Álvaro Dantas

**DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE
IMÓVEIS**

OFÍCIO Nº 40 097

2010-02-23

PROCESSO: IMI/RH - 2126/09

**ASSUNTO: IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS – EFEI-
TOS DA AVALIAÇÃO EFECTUADA NOS TERMOS DO ARTIGO
250º DO CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO
TRIBUTÁRIO**

Tem esta Direcção de Serviços vindo a ser confrontada com sucessivos pedidos de esclarecimento relacionados com os efeitos, em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis, da avaliação de um imóvel oferecido como garantia em processos de execução fiscal – artigo 250º do CPPT.

Tendo em vista a necessária uniformidade de procedimentos, foi, por despacho de 2010.02.01 do Senhor Director-Geral dos Impostos, sancionado o seguinte entendimento:

1. As causas que determinam a avaliação dos prédios urbanos e a sua produção de efeitos em IMI estão expressamente tipificadas, quer no CIMI, quer no CPPT (artigo 250º).

2. Na entrega de imóvel para prestação de garantia em processo de execução fiscal, não existe norma legal que preveja a obrigação de avaliação segundo as regras do CIMI. No entanto, o Chefe de Finanças pode servir-se da fórmula de avaliação prevista no artigo 38º do CIMI para determinar o valor do prédio e da garantia.

3. O valor do prédio determinado para garantia em processo de execução fiscal não produz efeitos em sede de IMI, em virtude de tal não estar consagrado no artigo 250º do CPPT.

**DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA**

OFÍCIO Nº 30 123

2011-01-31

PROCESSO: 2010010191

**ASSUNTO: IVA – DECLARAÇÃO PERIÓDICA – QUADRO
06-A – OPERAÇÕES PREVISTAS NA ALÍNEA I) DO N.º 1 DO
ARTIGO 2.º DO CIVA – INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO**

Para conhecimento dos serviços e outros interessados, comunica-se que, por despacho do Subdirector-Ge-

ral (Substituto Legal do Director-Geral), de 2011.01.07, exarado na informação n.º 4572, de 2010.12.27, desta Direcção de Serviços, foi sancionado o seguinte:

1. O actual modelo de declaração periódica de IVA, em vigor desde 2010.01.01, introduziu o quadro 06A, com o qual se pretende expurgar das bases tributáveis mencionadas no quadro 06, aquelas que não fazem parte do volume de negócios do sujeito passivo, mas em que este tem obrigação legal de liquidar o imposto.

2. Neste sentido, o referido quadro contém uma parte «B – Operações em que liquidou o IVA devido por aplicação da regra de inversão do sujeito passivo», onde são contempladas as seguintes situações:

- operações relativas ao ouro, nos termos do Decreto-Lei n.º 362/99, de 16 de Setembro (campo 99);
- aquisições de imóveis com renúncia à isenção, nos termos do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro (campo 100);
- operações relativas a sucatas, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (campo 101); e
- serviços de construção civil, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA (campo 102).

3. A alínea l) ao n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, aditada pelo artigo 93.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, amplia a inversão do sujeito passivo às prestações de serviços que tenham por objecto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa, aos quais se refere o Decreto-Lei n.º 233/2004, de 14 de Dezembro, colocando a obrigação da liquidação do imposto na esfera do adquirente, quando este reúna as condições ali referidas.

4. A base tributável, bem como o correspondente imposto, devem ser relevadas pelo adquirente dos serviços nos campos 3 e 4 do quadro 06 da declaração periódica, acarretando a necessidade de daí expurgar o respectivo valor, por não fazer parte do volume de negócios do sujeito passivo.

5. Na falta de campo adequado para o efeito no quadro 06-A da actual declaração periódica e enquanto não ocorrer uma reformulação da mesma, devem os sujeitos passivos a que se refere a alínea l) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA inscrever os valores em causa na parte B, campo 99, do referido quadro 06-A. Devem, também, quando relativamente a estas operações houver lugar a apresentação do anexo R (operações localizadas em espaço diferente do da sede), inscrever o valor em causa na parte B, campo 67, do quadro 06-A respectivo.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA

OFÍCIO Nº 30 124

2011-02-14

PROCESSO: 2011000481

ASSUNTO: IVA – VERBA 2.15 DA LISTA I ANEXA AO CIVA

Tendo merecido despacho concordante do Sr. Director-Geral, de 2011.02.01, a informação nº 1217, de 2011.01.19, desta Direcção de Serviços, comunica-se o seguinte:

1. A nova redacção da verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), dada pelo artigo 103.º da Lei 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011), determina que são tributados à taxa reduzida os “espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos”, com as excepções previstas nas alíneas a) e b), cujas redacções permanecem inalteradas.

2. As alterações introduzidas nas listas anexas ao CIVA pelo OE 2011 foram já objecto de clarificação por parte desta Direcção de Serviços, através do Ofício-Circulado n.º 30122, de 2011.01.07.

3. Relativamente à verba 2.15 da Lista I, existe, contudo, necessidade de um melhor esclarecimento quanto ao seu âmbito de aplicação, tendo em atenção não apenas a recente evolução da sua redacção, como também o tratamento dado à mesma no passado.

4. A Lei nº 67-A/2007, de 31 de Dezembro, alterou a redacção da verba, passando a consagrar, no texto legal, a “prática de actividades físicas e desportivas”. A introdução desta expressão corroborou, em forma de lei, o entendimento da administração fiscal divulgado pelo Ofício-Circulado nº 30088, de 2006.01.19, da Direcção de Serviços do IVA, segundo o qual a verba contemplava, não apenas os bilhetes de ingresso, mas, igualmente, a utilização das instalações destinadas à prática desportiva e a espectáculos ou outros divertimentos públicos.

5. Com a publicação do OE 2011, o legislador suprimiu do texto legal a expressão “prática de actividades físicas e desportivas”, devolvendo à norma, no essencial, a redacção que detinha antes e que fora a razão das instruções administrativas que a pretendiam clarificar.

6. A eliminação daquela expressão no texto legal não pode ter outra consequência que não seja a revogação do entendimento administrativo que lhe estava subjacente.

7. Neste contexto, considera-se preterida aquela doutrina administrativa, devendo entender-se que a verba 2.15 da Lista I Anexa ao CIVA contempla, apenas, as entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.

8. É revogado o Ofício-Circulado nº 30088, de 2006.01.19, bem como quaisquer entendimentos que contrariem a doutrina agora divulgada.

9. O presente entendimento produz efeitos a partir de 1 de Março de 2011, permitindo aos sujeitos passivos que procedam aos ajustamentos necessários. Nestes termos, e não obstante o disposto no ponto 10 do Ofício-Circulado nº 30122, de 2011.01.07, consideram-se sanadas as operações efectuadas em Janeiro e Fevereiro que tenham beneficiado da verba 2.15 com base nos entendimentos agora revogados.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

OFÍCIO-CIRCULADO Nº 20 150

2011-02-21

PROCESSO: 3502/2010

ASSUNTO: REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DE GRUPOS DE SOCIEDADES – REGRAS DE PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO MODELO 22 QUANTO À LIQUIDAÇÃO DA DERRAMA ESTADUAL

Nos termos do nº 2 do artigo 87º-A do Código do IRC, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama estadual incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

Considerando que esta regra de cálculo é susceptível de gerar dúvidas quanto ao preenchimento da declaração periódica de rendimentos modelo 22, informa-se o seguinte:

Derrama estadual

1. Os sujeitos passivos referidos no nº 1 do artigo 87º-A do Código do IRC devem proceder à liquidação da derrama estadual na declaração periódica de rendimentos modelo 22.

2. O valor da derrama estadual é igual a 2,5% da parte do lucro tributável superior a € 2.000.000,00.

3. Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a derrama estadual incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

4. A sociedade dominante efectua o somatório das derramas estaduais individualmente calculadas, indicando-o na declaração do grupo, no campo 373 do Quadro 10 da declaração modelo 22 a vigorar a partir de 2011, incumbindo-lhe o respectivo pagamento, conforme previsto no artigo 115º do Código do IRC.

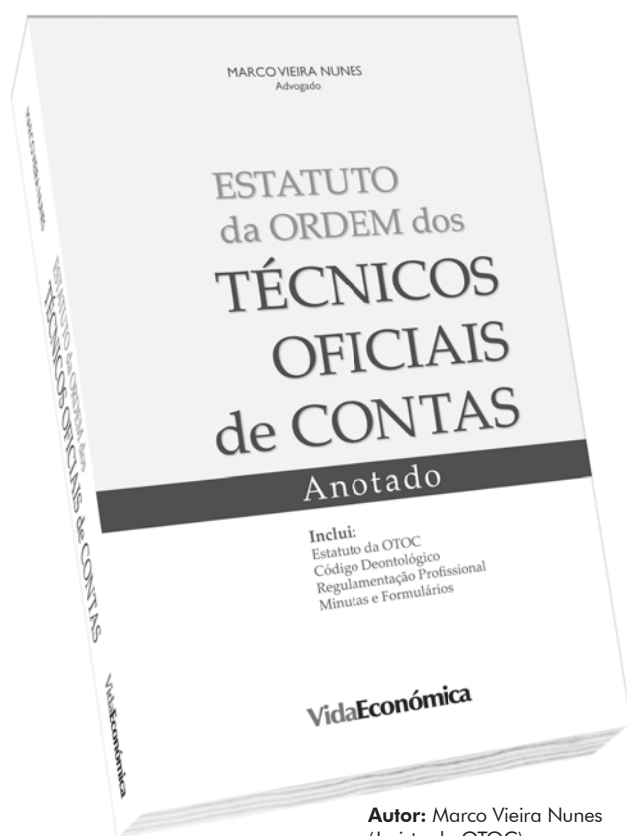
Pagamento adicional por conta

5. Nos termos do nº 3 do artigo 105º-A do Código do IRC, quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é devido pagamento adicional por conta da derrama estadual, sendo caso disso, por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

6. O valor dos pagamentos adicionais por conta é igual a 2% da parte do lucro tributável superior a € 2.000.000,00 relativo ao período de tributação anterior, conforme nº 2 do referido artigo 105º-A do Código do IRC.

7. A entrega dos pagamentos adicionais por conta é efectuada pela sociedade dominante, numa única guia de pagamento, com o valor do somatório resultante do cálculo referido no ponto anterior.

8. A sociedade dominante deve adoptar o procedimento referido no ponto 4 supra no que respeita ao pagamento adicional por conta da derrama estadual, indicando o respectivo somatório no campo 374 do Quadro 10 da declaração modelo 22, havendo lugar a pagamento ou a reembolso consoante o valor da derrama estadual indicado na declaração de rendimentos do grupo for superior ou inferior aos pagamentos adicionais por conta efectuados, respectivamente.



Autor: Marco Vieira Nunes
(Jurista da OTOC)
Págs: 288/ **PVP:** € 22 (IVA incl.)

Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas - Anotado

Com uma vertente eminentemente prática, esta edição fornece um conjunto de esclarecimentos fundamentais para a melhor compreensão do Estatuto da OTOC, bem como normas regulamentares aplicáveis aos Técnicos Oficiais de Contas.

Inclui:
Estatuto da Ordem
Código Deontológico
Regulamentação Profissional
Minutas e Formulários

Compre já em <http://livraria@vidaeconomica.pt>

PEDIDOS PARA: VidaEconómica • R. Gonçalo Cristóvão, 111, 6º esq. • 4049-037 PORTO
Tel. 223 399 400 • Fax 222 058 098 • encomendas@vidaeconomica.pt

JURISPRUDÊNCIA

I Série do DR

Tribunal Constitucional

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 3/2011, de 25.01

“Declara a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, do artigo 9.º-A, n.os 1 e 2, do Regulamento Nacional de Estágio da Ordem dos Advogados, na redacção aprovada pela deliberação do Conselho Geral da Ordem dos Advogados n.º 3333-A/2009, de 16 de Dezembro.”

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 33/2011, de 14.02

“Declara a ilegalidade, com força obrigatória geral, da norma contida no artigo 4.º-A do Decreto Legislativo Regional n.º 1/2009/M, de 12 de Janeiro, aditado pelo artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 9/2010/M, de 4 de Junho, bem como da norma contida no artigo 4.º, n.º 2, deste último diploma.”

Supremo Tribunal de Justiça

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 1/2011, de 26.01

“Em procedimento dependente de acusação particular, o direito à constituição como assistente fica precludido se não for apresentado requerimento para esse efeito no prazo fixado no n.º 2 do artigo 68.º do Código de Processo Penal.”

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 2/2011, de 27.01

“Em face das disposições conjugadas dos artigos 48.º a 53.º e 401.º do Código de Processo Penal, o Ministério Público não tem interesse em agir para recorrer de decisões concordantes com a sua posição anteriormente assumida no processo.”

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 3/2011, de 10.02

“I - O despacho do Ministério Público a ordenar o prosseguimento do processo nos termos do artigo 283.º, n.º 5, do CPP, é um despacho de mero expediente e, por isso, não carece de ser notificado aos sujeitos processuais,

nomeadamente aos arguidos já notificados da acusação, podendo estes requerer a abertura da instrução no prazo de 20 dias a contar dessa notificação, nos termos do artigo 287.º, n.º 1, do CPP.

II - Havendo vários prazos para esse efeito, a correr em simultâneo, ainda que não integralmente coincidentes, a abertura de instrução pode ser requerida por todos ou por cada um deles, até ao fim do prazo que terminar em último lugar, nos termos dos artigos 287.º, n.º 6, e 113.º, n.º 12, ambos do mesmo diploma.”

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 4/2011, de 11.02

“A suspensão do procedimento por contra-ordenação cuja causa está prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 27.º-A do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, inicia-se com a notificação do despacho que procede ao exame preliminar da impugnação judicial da decisão da autoridade administrativa e cessa, sem prejuízo da duração máxima imposta pelo n.º 2 do mesmo artigo, com a última decisão judicial que vier a ser proferida na fase prevista no capítulo IV da parte II do Regime Geral das Contra-Ordenações.”

II Série do DR

Tribunal Constitucional

Acórdão n.º 451/2010, de 19.01

“Não julga inconstitucional a norma constante do artigo 51.º, alínea b), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redacção da Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, interpretada no sentido de excluir as deduções/encargos efectivos e comprovados que sejam considerados necessários à obtenção do rendimento sujeito a imposto, na sua concreta expressão quantitativa.”

Acórdão n.º 24/2011, de 23.02

“Julga inconstitucional a norma do artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, interpretado com o sentido de que aí se consagra uma responsabilização subsidiária pelas coimas que se efectiva através do mecanismo da reversão da execução fiscal contra os gerentes e administradores da sociedade devedora.”

LEGISLAÇÃO FISCAL

- **Portaria n.º 92-A/2011, de 28.02**

Define os elementos que integram o dossier fiscal, aprova novos mapas de modelo oficial e revoga a Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho

- **Decreto do Presidente da República n.º 18/2011, de 28.02**

Ratifica o Acordo entre a República Portuguesa e o Governo das Ilhas Caimão (conforme autorizado pela Carta de Outorga do Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte) sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em George Town em 13 de Maio de 2010

- **Resolução da Assembleia da República n.º 29/2011, de 28.02**

Aprova o Acordo entre a República Portuguesa e o Governo das Ilhas Caimão (conforme autorizado pela Carta de Outorga do Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte) sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em George Town em 13 de Maio de 2010

- **Decreto do Presidente da República n.º 17/2011, de 25.02**

Ratifica o Acordo entre a República Portuguesa e o Principado de Andorra sobre a Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em Lisboa em 30 de Novembro de 2009

- **Resolução da Assembleia da República n.º 27/2011, de 25.02**

Aprova o Acordo entre a República Portuguesa e o Principado de Andorra sobre a Troca de Informações

DOCTRINA FISCAL

- **Circular n.º 14/2011, de 08.02, da DGAIEC**

Controlo aduaneiro na importação de determinadas substâncias químicas, no âmbito do Regulamento (CE) n.º 1907/2006 (REACH); substituição da circular n.º 86/2010, série II.

- **Circular n.º 11/2011, de 03.02, da DGAIEC**

Sucessão de normas no que respeita à punição do concurso de contra-ordenações tributárias – efeitos práticos resultantes da alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (LOE 2011)

em Matéria Fiscal, assinado em Lisboa em 30 de Novembro de 2009

- **Despacho n.º 3074-A/2011, de 14.02**

Aprova as tabelas de retenção a aplicar aos titulares de rendimentos residentes na Região Autónoma dos Açores e correspondentes procedimentos para a sua aplicação

- **Despacho (extracto) n.º 2812/2011, de 09.02**

Extinção do Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia 3

- **Portaria n.º 328-A/2011, de 04.02**

Aprova as instruções de preenchimento da declaração modelo n.º 37

- **Portaria n.º 64-A/2011, de 03.02**

Aprova os novos modelos de impressos relativos a anexos que fazem parte integrante do modelo da informação empresarial simplificada (IES)

- **Despacho n.º 2517-A/2011, de 03.02**

Tabelas de retenção de IRS

- **Portaria n.º 44/2011, de 26.01**

Fixa as taxas a aplicar nos processos de regularização de veículos tributáveis usados no território nacional

- **Decreto Regulamentar Regional n.º 1/2011/A, de 26.01**

Executa o Orçamento da Região Autónoma dos Açores para 2011

no art. 25.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT)

- **Circular n.º 2/2011, 02.02, da DGCI**

Tabelas de Retenção 2011 - Região Autónoma dos Açores

- **Ofício-Circulado n.º 30123/2011, de 31.01, da DSIVA**

IVA - Declaração Periódica - Quadro 06-A. Inversão do sujeito passivo


- **Circular n.º 10/2011, de 27.01, da DGAIEC**
Cobrança da taxa a aplicar nos processos de regularização de veículos usados, quando solicitada a aplicação do previsto no n.º 3 do artigo 11.º do CISV.
- **Circular n.º 7/2011, de 18.01, da DGAIEC**
Introdução na Comunidade de animais de companhia sem carácter comercial e de remessas pessoais de produtos de origem animal através das marinas. Referência às Circulares n.os 20/2006, Série II e 48/2006, Série II (versão consolidada pela Circular n.º 89/2009, Série II).
- **Circular n.º 6/2011, de 11.01, da DGAIEC**
Formalidades e procedimentos relativos à regularização fiscal de biocombustíveis substitutos do gásóleo e aos mecanismos de reembolso de ISP
- **Circular n.º 4/2011, de 10.01, da DGAIEC**
Sistema SIC-EU - Procedimentos relativos à importação, exportação e entrega directa de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão
- **Ofício Circulado n.º 30122/2011, de 07.01, da DSIVA**
IVA - Orçamento do Estado para 2011. Alteração às listas I e II anexas ao CIVA
- **Circular n.º 2/2011, de 06.01, da DGAIEC**
Medidas transitórias sobre aceitabilidade de provas de origem no contexto da aplicação das novas regras de origem S.P.G. constantes do Regulamento(CE) n.º 1063/2010 adoptado em 30 de Novembro de 2010.
- **Ofício Circulado n.º 40099/2011, de 05.01, da DSIMT**
IMT - Tabelas práticas para 2011
- **Circular n.º 1/2011, de 04.01, da DGAIEC**
Procedimentos relativos à regularização fiscal e controlo dos veículos que se destinem ao serviço de aluguer com condutor - táxis, letra “A” e letra “T”
- **Ofício-Circulado n.º 30121/2010, de 31.12, da DSIVA**
IVA - Alteração da taxa normal
- **Circular n.º 108/2010, de 31.12, da DGAIEC**
STADA–Importação – 16ª Actualização do Manual da Declaração Aduaneira de Importação. Alterações decorrentes de nova legislação aplicável a 1.1.2011
- **Circular n.º 107/2010, de 30.12, da DGAIEC**
Notificação de Reexportação a apresentar na saída de mercadorias do território aduaneiro da Comunidade a partir de 1 de Janeiro de 2011.
- **Circular n.º 106/2010, de 29.12, da DGAIEC**
Fiabilidade das garantias aduaneiras e fiscais.
- **Circular n.º 105/2010, de 29.12, da DGAIEC**
Atraso no apuramento de montantes relativos a processos de cobrança a posteriori.
- **Circular n.º 104/2010, de 29.12, da DGAIEC**
Codificação de rubricas aduaneiras de receita para o Imposto sobre o Valor Acrescentado e para a ECOL-EMB
- **Circular n.º 103/2010, de 29.12, da DGAIEC**
Instruções relativas à utilização do plano de contingência na emissão de e-DA e de ROR
- **Circular n.º 102/2010, de 29.12, da DGAIEC**
Instruções de aplicação do regime de isenção do IVA nas importações de bens em território nacional que se destinam a outro Estado-Membro - artigo 16.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (códigos de regimes aduaneiros “42”, “63” e “49” quando associado ao código de regime específico “4IT”)
- **Circular n.º 101/2010, de 29.12, da DGAIEC**
STADA – Exportação – Manual de Instruções de preenchimento das Declarações Electrónicas de Exportação Ref.ª: Circular n.º 23/2010
- **Circular n.º 100/2010, de 29.12, da DGAIEC**
Alterações aos procedimentos de entrada e saída das mercadorias do território aduaneiro da Comunidade a partir de 1 de Janeiro de 2011.
- **Circular n.º 97/2010, de 27.12, da DGAIEC**
Arredondamentos decorrentes da aplicação do Coeficiente de Actualização Ambiental previsto no OE para 2011
- **Circular n.º 96/2010, de 22.12, da DGAIEC**
Reconhecimento da isenção do ISP prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 89.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC)
- **Circular n.º 95/2010, de 22.12, da DGAIEC**
Restituições à exportação. Alterações ao Manual das Restituições à Exportação

- **Circular n.º 93/2010, de 21.12, da DGAIEC**
Admissão/importação temporária de veículos das Missões diplomáticas e Consulares acreditadas em Portugal e seus funcionários, de veículos de funcionários e agentes da CE e parlamentares europeus, bem como de veículos da NATO e seus funcionários
- **Circular n.º 92/2010, de 21.12, da DGAIEC**
Instruções relativas ao estatuto de Expedidor Registrado

- **Ofício-Circulado n.º 60081/2010, de 20.12, do SDG JT**
Reclamação Graciosa - Cumulação de pedidos: artigos 71.º do CPPT, 74.º e 76.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).
- **Ofício-Circulado n.º 60080/2010, de 14.12, da DSGCT**
Entrega efectiva de bem vendido em execução fiscal

DIREITO TRIBUTÁRIO 2011

A OBRA MAIS COMPLETA



VidaEconómica
GRUPO EDITORIAL

ENCOMENDE JÁ
e garanta a recepção prioritária

- do seu exemplar
- da versão eBook

OFERTA
de eBook no
valor de 30€

Autor: Joaquim Fernando Ricardo

Págs.: 1554 (17,5 x 25 cm)

P.V.P.: 45 €

EDIÇÃO REVISTA E ACTUALIZADA EM FEVEREIRO DE 2011

Contém o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária. (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro)

Faça já a sua encomenda em <http://livraria.vidaeconomica.pt>

UNIÃO EUROPEIA

LEGISLAÇÃO

- **Regulamento (UE) n.º 149/2011 da Comissão, de 18 de Fevereiro de 2011**, que altera o Regulamento (CE) n.º 1126/2008 que adopta certas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, no que diz respeito aos melhoramentos introduzidos nas normas internacionais de relato financeiro (IFRS)
Jornal Oficial n.º L 46, de 19/02/2011, p. 0001-0013
- **Decisão de Execução do Conselho, 2011/37/UE, de 18 de Janeiro de 2011**, que altera a Decisão 2007/884/CE que autoriza o Reino Unido a continuar a aplicar uma medida que derroga ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 26.º e nos artigos 168.º e 169.º da Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado
Jornal Oficial n.º L 19, de 22/01/2011, p. 0011-0012
- **Decisão de Execução do Conselho, 2011/38/UE, de 18 de Janeiro de 2011**, que autoriza a França a aplicar um nível de tributação diferenciado a determinados combustíveis ao abrigo do disposto no artigo 19.º da Directiva 2003/96/CE
Jornal Oficial n.º L 19, de 22/01/2011, p. 0013-0014

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (PRIMEIRA SECÇÃO) 9 DE DEZEMBRO DE 2010

«Sexta Directiva IVA – Artigo 26.º – Regime especial das agências de viagens e dos organizadores de circuitos turísticos – Âmbito de aplicação – Venda de bilhetes de ópera, sem prestações adicionais»

No processo C-31/10,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 10 de Dezembro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 20 de Janeiro de 2010, no processo

Minerva Kulturreisen GmbH
contra
Finanzamt Freital,

O artigo 26.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não se aplica à venda isolada de bilhetes de ópera por uma agência de viagens, sem fornecimento de uma prestação de viagem.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 9 DE DEZEMBRO DE 2010

«Directiva 92/83/CEE – Harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas – Artigos 20.º, primeiro travessão, e 27.º, n.º 1, alíneas e) e f) – Vinho, vinho do Porto e conhaque para uso culinário»

No processo C-163/09, que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Reino Unido), por decisão de 24 de Abril de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de Maio de 2009, no processo

Repertoire Culinaire Ltd
contra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

- 1) O artigo 20.º, primeiro travessão, da Directiva 92/83/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, relativa à harmonização da estrutura dos impostos especiais sobre o consumo de álcool e bebidas alcoólicas, deve ser interpretado no sentido de que a definição de «álcool etílico» constante desta disposição é aplicável ao vinho para uso culinário e ao vinho do Porto para uso culinário.
- 2) Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, uma isenção do imposto especial sobre o consumo harmonizado aplicável ao vinho para uso culinário, ao vinho do Porto para uso culinário e ao conhaque para uso culinário é susceptível de ser abrangida pelo artigo 27.º, n.º 1, alínea f), da Directiva 92/83.
- 3) No caso de produtos como o vinho para uso culinário, o vinho do Porto para uso culinário e o conhaque para uso culinário em causa no litígio no processo principal, que foram considerados não sujeitos a imposto especial sobre o consumo ou isentos desse imposto nos termos da Directiva 92/83 e introduzidos no consumo no Estado-Membro em que foram produzidos, se destinarem a ser comercializados noutra Estado-Membro, este último deve reservar um tratamento idêntico a estes produtos no seu território, salvo se existirem elementos concretos, objectivos e verificáveis que indiquem que o primeiro Estado-Membro não aplicou correctamente as disposições desta directiva ou que, em conformidade com o seu artigo 27.º, n.º 1, se justifica a adopção de medidas com vista a evitar a fraude, a evasão ou uma utilização indevida que possa surgir através das isenções e a assegurar a aplicação correcta e directa destas últimas.
- 4) O artigo 27.º, n.º 1, alínea f), da Directiva 92/83 deve ser interpretado no sentido de que a concessão da isenção prevista nesta disposição só pode ser sujeita ao respeito de requisitos como os previstos na regulamentação nacional em causa no litígio no processo principal, a saber, uma limitação das pessoas autorizadas a apresentar um pedido de reembolso, um prazo de quatro meses para apresentar tal pedido e a fixação de um montante mínimo de reembolso, caso resulte de elementos concretos, objectivos e verificáveis que estes requisitos são necessários para assegurar a aplicação correcta e directa da referida isenção e para evitar fraudes, evasões e utilizações indevidas. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se é esse o caso no que diz respeito aos requisitos previstos nesta regulamentação.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (SEGUNDA SECÇÃO) 16 DE DEZEMBRO DE 2010

«Sexta Directiva IVA – Artigos 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), 28.º A, n.º 1, alínea a), 28.º B, A, n.º 1, e 28.º C, A, alínea a), primeiro parágrafo – Isenção das entregas de bens expedidos ou transportados no interior da União – Entregas sucessivas dos mesmos bens que dão lugar a uma única expedição ou a um único transporte intracomunitário»

No processo C-430/09, que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 9 de Outubro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de Novembro de 2009, no processo

Euro Tyre Holding BV
contra
Staatssecretaris van Financiën,

Quando um bem é objecto de duas entregas sucessivas entre diferentes sujeitos passivos agindo enquanto tais, mas de um único transporte intracomunitário, a determinação da operação à qual deve ser imputado esse transporte, a saber, a primeira ou a segunda entrega – sendo essa operação subsumível, por esse facto, no conceito de entrega intracomunitária na acepção do artigo 28.º C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996, lido em conjugação com os artigos 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), 28.º A, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, e 28.º B, A, n.º 1, da mesma directiva, deve ser feita à luz de uma apreciação global de todas as circunstâncias do caso concreto a fim de apurar qual das duas entregas preenche o conjunto das condições de que depende uma entrega intracomunitária.

Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, em que o primeiro adquirente, tendo obtido o direito de dispor de um bem como proprietário no território do Estado-Membro da primeira entrega, manifesta a sua intenção de transportar esse bem para outro Estado-Membro e se apresenta com o seu número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado atribuído por este último Estado, o transporte intracomunitário deve ser imputado à primeira entrega, na condição de o direito de dispor do bem como proprietário ter sido transferido para o segundo adquirente no Estado-Membro de destino do transporte intracomunitário. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se esta condição está preenchida no litígio que lhe é submetido.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (PRIMEIRA SECÇÃO)

16 DE DEZEMBRO DE 2010

«IVA – Sexta Directiva 77/388/CEE – Isenções – Artigo 13.º, B, alínea b) – Locação de bens imóveis – Venda de direitos contratuais convertíveis em direito de utilização periódica de habitações de férias»

No processo C-270/09,
 que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Court of Session (Scotland) (Reino Unido), por decisão de 10 de Julho de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Julho de 2009, no processo

MacDonald Resorts Ltd
contra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

- 1) As prestações de serviços realizadas por um operador como a recorrente no processo principal no contexto de um sistema como o programa de «opções» em causa no processo principal devem ser qualificadas no momento em que um cliente participante nesse sistema converte os direitos que inicialmente adquiriu num serviço proposto por esse operador. Quando estes direitos são convertidos em alojamento num hotel ou no direito de utilizar periodicamente uma residência, estas prestações são prestações de serviços conexas com um bem imóvel na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, e consideram-se realizadas no lugar onde se situa esse hotel ou essa residência.
- 2) Num sistema como o programa de «opções» em causa no processo principal, quando o cliente converte os direitos que inicialmente adquiriu no direito de utilizar periodicamente uma residência, a prestação de serviços em questão é uma locação de bem imóvel na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada

pela Directiva 2001/115 [a que corresponde actualmente o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado]. Todavia, esta disposição não impede que os Estados-Membros excluam esta operação da isenção.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 22 DE DEZEMBRO DE 2010

«Sexta Directiva IVA – Direito a dedução do IVA pago a montante – Serviços prestados – Sujeito passivo não inscrito no registo IVA – Menções obrigatórias na factura para efeitos do IVA – Regulação fiscal nacional – Exclusão do direito a dedução nos termos do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA»

No processo C-438/09,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 14 de Julho de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 9 de Novembro de 2009, no processo

Bogusław Juliusz Dankowski
contra
Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

- 1) Os artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 2006/18/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 2006, devem ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo beneficia do direito a dedução no que diz respeito ao imposto sobre o valor acrescentado pago por prestações de serviços fornecidas por outro sujeito passivo que não está registado para efeitos desse imposto, quando as facturas correspondentes contenham todas as informações exigidas pelo referido artigo 22.º, n.º 3, alínea b), em particular, as necessárias para a identificação da pessoa que emitiu as ditas facturas e a natureza dos serviços fornecidos.
- 2) O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada pela Directiva 2006/18, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que exclua o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago por um sujeito passivo a outro sujeito passivo, prestador de serviços, quando este não esteja registado para efeitos desse imposto.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 22 DE DEZEMBRO DE 2010

«Livre prestação de serviços – Livre circulação de capitais – Bonificação do imposto sobre o investimento – Concessão ligada à aplicação física do investimento no território nacional – Exploração de barcos de navegação fluvial utilizados noutros Estados-Membros»

No processo C-287/10,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo tribunal administratif (Luxemburgo), por decisão de 8 de Junho de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 10 de Junho de 2010, no processo

Tankreederei I SA
contra
Director da administração das contribuições directas,

O artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de um Estado-Membro, nos termos da qual o benefício de uma bonificação de imposto sobre o investimento é recusada a uma empresa que está estabelecida unicamente nesse Estado-Membro, apenas porque o bem de investimento, a título do qual esta bonificação é reivindicada, é aplicado fisicamente no território de outro Estado-Membro.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 22 DE DEZEMBRO DE 2010

«Sexta Directiva IVA – Direito a dedução – Compra de automóveis e utilização para operações de locação financeira – Divergências entre os regimes fiscais de dois Estados-Membros – Proibição de práticas abusivas»

No processo C-277/09,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Court of Session (Escócia) (First Division, Inner House) (Reino Unido), por decisão de 10 de Julho de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de Julho de 2009, no processo

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
contra
RBS Deutschland Holdings GmbH,

- 1) Em circunstâncias como as do processo no caso principal, o artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode recusar a um sujeito passivo a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante sobre a aquisição de bens efectuada nesse Estado-Membro, quando esses bens foram utilizados para o efeito de operações de locação financeira realizadas noutra Estado-Membro só porque as operações realizadas a jusante não darem lugar ao pagamento do imposto sobre o valor acrescentado no segundo Estado-Membro.
- 2) O princípio da proibição de práticas abusivas, em circunstâncias como as do processo no caso principal, em que uma empresa estabelecida num Estado-Membro, opta por realizar, através da sua filial estabelecida noutra Estado-Membro, operações de locação financeira de bens a uma sociedade terceira estabelecida no primeiro Estado-Membro, com vista a evitar seja devido imposto sobre o valor acrescentado sobre pagamentos que remuneram estas operações, que são tratadas, no primeiro Estado-Membro, como prestações de serviços locativos realizadas no segundo Estado-Membro e, neste, como entregas de bens realizadas no primeiro Estado-Membro, não se opõe ao direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado previsto no artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Directiva 77/388.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 22 DE DEZEMBRO DE 2010

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Artigo 15.º, n.os 4, alínea a), e 5 – Isenção das operações de locação de barcos de mar – Alcance»

No processo C-116/10,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pela Cour de cassation (Luxemburgo), por decisão de 18 de Fevereiro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Março de 2010, no processo

État du Grand-Duché de Luxembourg,
Administration de l'enregistrement et des domaines
contra

Pierre Feltgen, agindo na qualidade de administrador de falência da Bacino Charter Company SA,
Bacino Charter Company SA,

O artigo 15.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, deve ser interpretado no sentido de que a isenção de imposto sobre o valor acrescentado prevista nesta disposição não é aplicável às prestações de serviços que, mediante remuneração, consistem em pôr um barco e a respectiva tripulação à disposição de pessoas singulares, para fins de viagens de recreio em alto mar.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 22 DE DEZEMBRO DE 2010

«Sexta Directiva IVA – Conceito de prática abusiva – Operações de locação financeira executadas por um grupo de empresas tendo em vista o escalonamento do pagamento do IVA não dedutível»

No processo C-103/09,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Reino Unido), por decisão de 24 de Fevereiro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 13 de Março de 2009, no processo

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
contra
Weald Leasing Ltd,

- 1) A vantagem fiscal que resulta do recurso, por uma empresa, a operações de locação financeira relativas a activos como os que estão em causa no processo principal, em vez da compra directa desses activos, não constitui uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido pelas disposições pertinentes da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme modificada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, e da legislação nacional que a transpõe, desde que as condições contratuais respeitantes a essas operações, nomeadamente as que respeitam à fixação do montante das rendas, correspondam a condições normais de mercado e que a implicação de uma sociedade terceira intermediária nas referidas operações não seja de natureza a impedir a aplicação dessas disposições, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar. A circunstância de essa empresa não efectuar, no quadro das suas transacções comerciais normais, operações de locação financeira é irrelevante a este respeito.
- 2) Se certas condições contratuais relativas às operações de locação financeira em causa no processo principal e/ou a intervenção de uma sociedade terceira intermediária nessas operações forem constitutivas de uma prática abusiva as referidas operações devem ser redefinidas de modo a restabelecer a situação que existiria na ausência dos elementos das referidas condições contratuais que apresentam carácter abusivo e/ou da intervenção dessa sociedade.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (PRIMEIRA SECÇÃO) 20 DE JANEIRO DE 2011

«Incumprimento de Estado – Artigos 12.º CE, 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE – Artigos 4.º, 28.º e 31.º do acordo que institui o Espaço Económico Europeu – Legislação fiscal – Condições de isenção do imposto sobre a transmissão na primeira aquisição de um imóvel – Isenção reservada apenas aos residentes no território nacional bem como aos nacionais de origem grega que não residam nesse território à data da aquisição»

No processo C-155/09,
que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 4 de Maio de 2009,

Comissão Europeia, representada por R. Lyal e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo, demandante,
contra
República Helénica, representada por P. Mylonopoulos e V. Karra, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo, demandada,

- 1) A República Helénica:
– tendo isentado do imposto sobre a transmissão de imóveis, em aplicação do artigo 1.º, n.os 1 e 3, segundo parágrafo, da Lei 1078/1980, apenas os residentes a título permanente no território nacional, enquanto os não residentes que tenham a intenção de se vir a instalar nesse território não estão isentos do referido imposto, e
– tendo isentado do mesmo imposto, sob certas condições, apenas os nacionais gregos ou as pessoas de origem grega aquando da aquisição de uma primeira residência no território nacional,
não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 12.º CE, 18.º CE, 39.º CE e 43.º CE, bem como dos artigos 4.º, 28.º e 31.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992
- 2) A República Helénica é condenada nas despesas.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (SEGUNDA SECÇÃO) 27 DE JANEIRO DE 2011

«Sexta Directiva IVA – Artigos 11.º, C, n.º 1, e 27.º, n.os 1 e 5 – Matéria colectável – Medidas de simplificação – Tabacos manufacturados – Selos fiscais – Cobrança única do IVA na fonte – Fornecedor intermédio – Não pagamento total ou parcial do preço – Não restituição do IVA»

No processo C-489/09,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hof van Beroep te Gent (Bélgica), por decisão de 17 de Novembro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 30 de Novembro de 2009, no processo

Vandoorne NV
contra
Belgische Staat,

Os artigos 11.º, C, n.º 1, e 27.º, n.os 1 e 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, conforme alterada pela Directiva 2004/7/CE do Conselho, de 20 de Janeiro de 2004, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que, ao prever, a fim de simplificar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e de lutar contra a fraude ou a evasão fiscal no que se refere aos tabacos manufacturados, a cobrança deste imposto, mediante selos fiscais, de uma só vez e na fonte, ao fabricante ou ao importador desses produtos, exclui o direito de os fornecedores intermédios que intervêm posteriormente na cadeia de entregas sucessivas obterem a restituição do imposto sobre o valor acrescentado no caso de não pagamento do preço dos referidos produtos pelo adquirente.

ESPAÑA

Doutrina do Tribunal Económico Administrativo Central

Procedimentos de gestão Procedimento de cobrança coerciva Embargos

Resumo: Não se verifica o alegado fundamento de oposição baseado na falta de notificação dos procedimentos de cobrança coerciva, em conformidade com o disposto no número 2 do artigo 138 da LGT (Ley 230/1963), uma vez que do exame do processo não se deduz que tenha existido falta de actos concretos da Administración para lograr a notificação pessoal em todas as fases antes de recorrer à edital, pelo que se considera que os procedimentos de cobrança coerciva foram devidamente notificados. Por isso, é confirmado o acordo pelo qual é desatendida a reclamação interposta contra a prorrogação do registo de arresto preventivo decretado pelos órgãos da Administración Tributaria de acordo com o disposto no artigo 125 do Reglamento General de Recaudación (aprovado pelo Real Decreto 1684/1990).

N.º de Resolução: 00/1606/2007
Data: 17/12/2008

***Impuesto sobre Sociedades* Custos Requisitos de dedutibilidade**

Resumo: No caso concreto o sujeito passivo havia contabilizado na conta 472 do Plan General de Contabilidad umas quantias de IVA suportado que a Inspección considerou como não dedutíveis, pretendendo posteriormente o contribuinte que as mesmas fossem consideradas como custos fiscalmente dedutíveis no Impuesto sobre Sociedades, o que foi aceite pelo TEAR. No entanto, a decisão do TEAR conflitua frontalmente com o princípio de inscrição contabilística numa con-

ta de custos, estabelecido no artigo 19.3 da LIS (Ley 43/1995), estando em causa um erro contabilístico que segundo o ICAC deve corrigir-se no exercício em que se descubra por inscrição na conta “custos de ejercicios anteriores” e, apenas quando tenha lugar a referida inscrição contabilística, é que o montante em questão cumprirá o requisito de dedutibilidade estabelecido no artigo 19.3, parágrafo primeiro, da LIS.

N.º de Resolução: 00/470/2007
Data: 18/12/2008

***Ley General Tributaria* Obrigados tributários Responsáveis solidários e subsidiários Sucessores Infracções e sanções**

Resumo: A transmissão de obrigações tributárias pendentes a que se refere o artigo 89.4 da LGT (Ley 230/1963, redacção da Ley 25/1995) constitui uma forma especial de sucessão que inclui as sanções tributárias.

N.º de Resolução: 00/7465/2000
Data: 18/12/2008

Procedimentos de gestão Procedimento de gestão tributária Informação: declarações e requeri- mentos *Ley General Tributaria* Obrigados tributários

Responsáveis solidários e subsidiários Sucessores

Resumo: Na apreciação dos elementos objectivos do tipo de responsabilidade do artigo 131.5.a) da Ley General Tributaria aprovada pela Ley 230/1963, não é necessário fazer prova do incumprimento pelo presumível responsável de um pedido de informação previamente dirigido a este pela Administración.

N.º de Resolução: 00/8216/2008
Data: 27/01/2009

Impuestos Especiales Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte

Resumo: Para aplicar a redução da base tributável no Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que se destinem ao uso exclusivo de famílias qualificadas de numerosas, prevista no apartado 4 do artigo 66 da Ley 38/1992, o sujeito passivo deverá apresentar a declaração-liquidação do Impuesto, assim que lhe seja concedida a solicitada redução.

N.º de Resolução: 00/7986/2008
Data: 27/01/2009

Impuesto sobre Actividades Económicas Isenções e bonificações Gestão

Resumo: Para determinar se é, ou não, aplicável a isenção no Impuesto sobre Actividades Económicas regulada na alínea c) do apartado 1 do artigo 82 do Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (aprovado pelo Real Decreto Legislativo 2/2004), no cálculo do valor líquido do volume de negócios ter-se-á de ter em conta o conjunto de actividades exercidas pelo sujeito passivo, estejam ou não isentas do dito imposto, tal como estabelece a regra 3ª do referido apartado.

N.º de Resolução: 00/7767/2008
Data: 27/01/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido Deduções e devoluções

Resumo: Entre os requisitos formais exigidos pela norma aplicável aos pedidos de devoluções a determinados empresários ou profissionais não estabelecidos no território de aplicação do imposto, constante do artigo 119 da Ley del IVA (Ley 37/1992) não se encontra a obrigação de apresentar a certificação bancária relativa à conta para a qual efectuar a devolução. No caso concreto, a entidade contestou o requerimento formulado pela Administración tributaria e transmitiu a informação bancária adequada, no sendo, portanto, necessária a apresentação da referida certificação.

N.º de Resolução: 00/7045/2008
Data: 27/01/2009

Procedimentos de gestão Procedimento de gestão tributária Liquidações tributárias Procedimento económico- -administrativo Âmbito de aplicação e organização Competência TEAC/TEARS

Resumo: Os artigos 102.2 e 139.2 da Ley General Tributaria (Ley 58/2003) estabelecem a exigência de fundamentar o acordo de liquidação. No caso concreto, o acordo de liquidação provisória somente refere o montante de IVA a compensar e o número do artigo da Ley del IVA em virtude do qual se procede à liquidação, pelo que a fundamentação é insuficiente, uma vez que não contém a respectiva descrição do saldo a compensar. Apesar de o saldo a compensar num exercício ser proveniente do anterior, não se pode esquecer que o prazo para compensar é de quatro anos e que o saldo gerado num período passa para os seguintes para a respectiva compensação, pelo que durante o prazo de compensação podem ocorrer diversos factos que não sejam feitos constar do acordo. Tão-pouco os fundamentos de direito estão suficientemente delimitados, pois não se especifica se a compensação procede do exercício anterior porque se eliminam determinadas quantias de imposto, ou porque decorreram quatro anos contados a partir da

autoliquidação na qual foi gerado o excesso. A falta de fundamentação do acto é um vício que acarreta a respectiva anulabilidade, como decorre do disposto no artigo 63.1 da Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992), tudo isso sem prejuízo de o órgão de gestão poder sanar a referida falta de fundamentação.

A entidade interessada interpôs reclamação económico-administrativa perante o TEAC, atento o disposto no 229.1.b) e 4 da Ley General Tributaria (Ley 58/2003), apesar de ter sido erradamente tramitada pelo TEAR como instaurada em primeira instância. Uma vez que a entidade optou por se dirigir directamente a este TEAC e, por isso, este órgão era o competente para a sua decisão, dado que o TEAR decidiu em primeira instância, advertindo que contra a sua decisão podia ser interposto recurso, a anterior irregularidade ficou sanada e o acto validado pelo TEAC com a decisão do citado recurso, em conformidade com o disposto no artigo 67 da Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992).

N.º de Resolución: 00/5938/2008

Data: 27/01/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido **Base tributável** **Regras especiais** **Regimes especiais**

Resumo: A determinação da base tributável através da margem de benefício global no regime especial de bens usados, prevista no artigo 137 Dos da Ley del IVA (Ley 37/1992), naqueles casos não compreendidos nas alíneas a) b) e c) da regra 1ª, requer, para além da autorização da Administración tributaria, o cumprimento dos requisitos exigidos pelo artigo 50.2 do Reglamento del IVA (aprovado pelo Real Decreto 1624/1992). No caso concreto, não se aceita que a tributação seja efectuada pela citada forma em virtude de não estar comprovada a verificação dos requisitos de elevado número de operações e reduzido preço dos bens.

N.º de Resolución: 00/3539/2006

Data: 27/01/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido **Aspectos gerais** **Facto tributável** **Base tributável** **Regras especiais** **Ley General Tributaria** **Dívida tributária e prescrição**

Resumo: Atendendo ao estabelecido no artigo 12.3º da Ley del IVA (Ley 37/1992), são considerados autoconsumos as prestações de serviços gratuitas efectuadas pelo empresário ou profissional com fins alheios aos da actividade empresarial ou profissional; sendo que, em todo o caso, é o obrigado tributário quem deverá comprovar a existência dessa finalidade quando a mesma não se deduza claramente dos factos e das circunstâncias que enformam o caso em apreço. No caso concreto de entrega de entradas gratuitas de festejos taurinos: considera-se que têm uma finalidade empresarial as entregas a meios de comunicação social, assim como a outras pessoas do sector (criadores de gado, matadores, etc.), e também as entregas a empregados em virtude de convenção colectiva (neste último caso, atento o disposto no art. 7.10º, considera-se operação não sujeita).

Na base tributável dos autoconsumos de prestações de serviços a que se refere o artigo 79.Cuatro da Ley del IVA (Ley 37/1992), se corresponderem ao custo directo e indirecto dos serviços, serão também considerados, para efeitos de determinação da base tributável, aquelas despesas relativamente às quais o empresário não haja suportado o IVA por não estarem sujeitas ou estarem isentas do imposto, como são os salários, as despesas com a segurança social, etc. No caso concreto afigura-se correcta a actuação da Inspección ao considerar globalmente as despesas por temporada, dada a impossibilidade de fixar os custos por festejo, por existirem numerosas despesas que não podem ser imputadas a um único festejo.

Não estando em causa, no caso concreto, actuações relativas a um único obrigado tributário que, sendo de carácter geral, englobem vários tributos, mas sim actuações relativas a dois obrigados tributários independentes, sem que os actos praticados quanto a um deles afectem ou incidam sobre o outro para efeitos de IVA, tal impede que os actos praticados quanto a um dos obrigados afectem o outro ou tenham a virtualidade de interromperem a prescrição quanto ao outro obrigado tributário. Por isso, por aplicação dos artigos 31.bis, 31.quater e 32 do Reglamento General de la Inspección de los Tributos (aprovado pelo RD 939/1986), não existe interrupção da prescrição até à prática do primeiro acto com virtualidade interruptiva, considerando-se prescritos os períodos trimestrais relativamente aos quais decorreram mais de quatro anos desde o seu termo até à data daquele acto.

N.º de Resolución: 00/1759/2006

Data: 27/01/2009

Resumo do Boletín Oficial del Estado

Orden EHA/394/2011, de 21 de Fevereiro, pela qual é aprobado o modelo 140, de pedido de abono anticipado e comunicação de variações da dedução por maternidade do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BOE de 28.02.2011

Ley 12/2010, de 29 de Dezembro, de medidas tributárias da Comunidad Autónoma de Aragón (Comunidad Autónoma de Aragón).

BOE de 24.02.2011

Ley Foral 23/2010, de 28 de Dezembro, de modificação de diversos impostos e outras medidas tributárias (Comunidad Foral de Navarra).

BOE de 22.02.2011

Corrección de errores de la Ley 11/2010, de 23 de Dezembro, de medidas fiscais e de conteúdo financeiro (Comunidad Autónoma de Cantabria).

BOE de 19.02.2011

Ley 13/2009, de 23 de Dezembro, de medidas em matéria de tributos cedidos, tributos próprios e medidas administrativas para o ano 2010 (Comunidad Autónoma de la Región de Murcia).

BOE de 16.02.2011

Ley 18/2010, de 29 de Dezembro, pela qual se aprovam as taxas autonómicas do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

BOE de 14.02.2011

Resolución de 7 de Fevereiro de 2011, da Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, pela qual é determinada a informação a transmitir pelas Corporaciones locales relativa ao esforço fiscal e a comprovação nas Delegaciones de Economía y Hacienda.

BOE de 12.02.2011

Ley 15/2010, de 28 de Dezembro, de medidas fiscais e administrativas (Comunidad Autónoma de Galicia).

BOE de 10.02.2011

Ley 5/2009, de 21 de Maio, de modificação da Ley 11/2007, de 27 de Dezembro, de medidas tributárias em matéria de tributos cedidos e tributos próprios, ano 2008 (Comunidad Autónoma de la Región de Murcia).

BOE de 10.02.2011

Resolución de 2 de Fevereiro de 2011, da Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pela qual são aprovadas as Directrices Generales del Plan General de Control Tributario de 2011.

BOE de 07.02.2011

Ley 7/2008, de 26 de Dezembro, de medidas tributárias e administrativas em matéria de tributos cedidos, tributos próprios e taxas regionais para o ano 2009 (Comunidad Autónoma de la Región de Murcia).

BOE de 07.02.2011

Ley 1/2011, de 21 de Janeiro, do Impuesto sobre las Labores del Tabaco e outras medidas tributárias (Comunidad Autónoma de Canarias).

BOE de 04.02.2011

Ley 11/2010, de 23 de Dezembro, de medidas fiscais e de conteúdo financeiro (Comunidad Autónoma de Cantabria).

BOE de 29.01.2011

Corrección de errores de la Ley Foral 17/2009, de 23 de Dezembro, de modificação de diversos impostos e outras medidas tributárias (Comunidad Foral de Navarra).

BOE de 29.01.2011

Ley 16/2010, de 27 de Dezembro, de medidas fiscais, de gestão administrativa e financeira e de organização da Generalitat (Comunitat Valenciana).

BOE de 27.01.2011

Ley 19/2010, de 28 de Dezembro, de medidas tributárias e administrativas da Comunidad Autónoma de Extremadura (Comunidad Autónoma de Extremadura).

BOE de 22.01.2011

Corrección de errores de la Ley 26/2009, de 23 de Dezembro, de medidas fiscais, financeiras e administrativas (Comunidad Autónoma de Cataluña).

BOE de 11.01.2011

Ley 10/2010, de 16 de Dezembro, de medidas fiscais e administrativas para o ano 2011 (Comunidad Autónoma de La Rioja).

BOE de 10.01.2011

Resolución de 3 de Janeiro de 2011, do Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, pela qual é aprobado o modelo 145, de comunicação de dados do receptor de rendimentos do trabalho ao respectivo pagador ou de alteração dos dados anteriormente comunicados.

BOE de 05.01.2011

Real Decreto 1788/2010, de 30 de Dezembro, pelo qual são modificados os Reglamentos de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes em matéria de rendimentos em espécie, dedução por investimento em habitação e pagamentos por conta.

BOE de 31.12.2010

Real Decreto 1789/2010, de 30 de Dezembro, pelo qual é modificado o Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido e o Reglamento pelo qual são reguladas as obrigações de facturação, relativamente ao cumprimento de determinadas obrigações formais.

BOE de 31.12.2010

Orden EHA/3363/2010, de 23 de Dezembro, pela qual é modificada a Orden EHA/3482/2007, de 20 de Novembro, por via da qual são aprovados determinados modelos, são refundidas e actualizadas diversas normas de gestão relativas aos Impuestos Especiales de Fabricación e ao Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e se modifica a Orden EHA/1308/2005, de 11 de Maio, pela qual é aprovado o modelo 380 de declaração-liquidação do Impuesto sobre el Valor Añadido em operações assimiladas às importações, são determinados o lugar, forma e prazo de apresentação, assim como as condições gerais e o procedimento para a sua apresentação electrónica.

BOE de 30.12.2010

Orden EHA/3345/2010, de 17 de Dezembro, pela qual é aprovado o modelo 513 “Impuesto sobre la Electricidad. Declaración anual de actividad” e é estabelecido o prazo e o procedimento para a sua apresentação.

BOE de 28.12.2010

Orden EHA/3334/2010, de 16 de Dezembro, pela qual são aprovados os preços médios de venda aplicáveis na gestão do Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

BOE de 27.12.2010

Ley 11/2010, de 3 de Dezembro, de medidas fiscais para a redução do défice público e para a sustentabilidade.

BOE de 27.12.2010

REVISTA
Fiscal

