

R E V I S T A Fiscal

MAIO/JUNHO
2011



Actualidade

Análise

A contribuição sobre o sector bancário

Jurisprudência

Impugnação judicial

Sindicabilidade

Legalidade

Decisão

Coíma

Doutrina Administrativa (DGCI)

União Europeia

Espanha

REVISTA Fiscal

Nº 3 | Maio/Junho 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

O memorando de entendimento assinado entre o Governo português e a missão conjunta (*troika*) do Fundo Monetário Internacional, Comissão Europeia e Banco Central Europeu contém as traves mestras dos orçamentos de Estado para os próximos anos; atenta a sua minúcia e rigorosa calendarização, há mesmo quem o apelide de *programa de governo* a ser implementado pelo executivo resultante das eleições legislativas.

Nos termos deste acordo celebrado entre Portugal e a *troika*, até ao final do primeiro semestre de 2014, o nosso país vai receber € 78 mil milhões de euros, repartidos por várias *tranches* – sendo que cerca de 60% desse montante chegará no período de doze meses –, tendo, para tal, que existir uma correcta e integral execução das medidas ali estabelecidas, pressuposto este cujo cumprimento será, trimestralmente, verificado pela *troika*.

No âmbito da tributação, resulta do acordo entre Portugal e a *troika* que, entre 2012 e 2013, as receitas fiscais têm que aumentar, pelo menos, € 3500 milhões de euros. Os meios previstos para alcançar esse objectivo passam, no essencial, por alterações no IVA, cortes nas deduções do IRS, congelamento da criação de novos benefícios fiscais em sede de IRS e de IRC, revisão da tributação do património e subida de vários impostos indirectos.

Os objectivos primordiais do acordo celebrado entre Portugal e as autoridades internacionais – e que, *à cabeça*, justificam o duro cardápio de medidas nele previstas – são essencialmente dois: um primeiro, imediato, que é o saneamento das nossas finanças públicas (cuja meta primeira é a redução do défice orçamental para 3% do PIB até final de 2013); e um segundo, mediato, que é uma profunda alteração no modelo de desenvolvimento da nossa economia.

Para alcançar esses objectivos – o que se afigura vital para a economia nacional considerada no seu todo –, não tenhamos dúvidas que vai doer a todos e muito. As múltiplas medidas que estão previstas representam, desde logo, um corte efectivo nos rendimentos das famílias. No entanto, também não podemos duvidar das palavras de Amadeu Altajaf-Tardio, porta-voz do comissário europeu para os Assuntos Económicos: “Não haverá uma segunda oportunidade para Portugal”!

Sumário

Actualidade	5
Análise	9
<i>A contribuição sobre o sector bancário</i>	
Jurisprudência	19
<i>Anotada</i>	19
<i>Resumos</i>	25
<i>Sumários</i>	42
Doutrina Administrativa (DGCI)	53
Síntese	
<i>Jurisprudência</i>	61
<i>Legislação Fiscal</i>	61
<i>Doutrina Fiscal</i>	63
União Europeia	
<i>Legislação</i>	65
<i>Jurisprudência</i>	65
Espanha	71

Rede de fraude em reembolsos de IVA – operação conjunta

De acordo com comunicado divulgado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública, uma acção conjunta da Direcção-Geral dos Impostos (Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e Acções Especiais – DSIFAE), do Departamento Central de Investigação e Acção Penal (DCIAP) e da Polícia de Segurança Pública (PSP) permitiu desmantelar uma rede que se dedicava a obter, fraudulentamente, reembolsos de IVA. Os elementos da PSP e da DSIFAE procederam a buscas em vários locais, com apreensão de uma grande quantidade de documentação, computadores e saldos de contas bancárias. Foram igualmente detidas duas pessoas, suspeitas da prática dos crimes de burla tributária e branqueamento de capitais.

Esta rede operava desde 2009, integrando empresas localizadas nos distritos de Lisboa, Santarém e Setúbal. Boa parte destas empresas haviam sido criadas com o único intuito da prática de fraudes, ficcionando operações entre elas e com outras empresas de grande dimensão, fazendo circular o dinheiro através de diversas contas bancárias, por forma a obter créditos de IVA. Verificou-se a prática de crimes de burla tributária e branqueamento de capitais, estando implicadas cerca de catorze empresas. Calcula-se que o prejuízo para os cofres do Estado ascenda a cerca de um milhão de euros.

Software de facturação – DGCI realiza acção de controlo

A DGCI realizou, no passado mês de Março, uma acção fiscalizadora relativamente à utilização de programas informáticos de facturação certificados. A referida acção teve lugar na cidade de Lisboa, tendo os 20 inspectores tributários envolvidos na operação visitado 147 contribuintes, para avaliar a utilização de programa certificado. Foram detectados 24 contribuintes em infracção, sendo levantados os correspondentes autos de notícia em relação aos mesmos.

Recorde-se que programas informáticos de facturação passaram a ser obrigatoriamente objecto de prévia certificação pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), exigência que se inclui no conjunto das medidas de combate à fraude e evasão fiscais. Pretende-se, desta forma, eliminar a possibilidade dos programas de facturação poderem alterar ou eliminar os valores de facturas emitidas, tendo em vista declarar à Administração Fiscal rendimentos inferiores aos efectivamente obtidos.

Nos termos da Portaria n.º 363/2010, de 23 de Junho, a obrigação de utilização exclusiva de programas e equipamentos informáticos de facturação previamente certificados pela DGCI é aplicável a partir de 1 de Janeiro de 2011, tratando-se de sujeitos passivos que no ano anterior tenham tido um volume de negócios superior a 250 000 euros. Para sujeitos passivos que, no ano anterior, tenham tido um volume de negócios superior a 150 000 euros, essa obrigação aplica-se a partir de 1 de Janeiro de 2012.

Neste âmbito, foram implementados projectos informáticos de suporte à certificação. Tornou-se, pois, possível a entrega, por transmissão electrónica de dados, do pedido de certificação dos programas de facturação, a emissão dos certificados e a manutenção de uma lista actualizada de programas certificados. Também os produtores de software disponibilizaram os programas certificados de utilização obrigatória por parte, em regra, dos sujeitos passivos com um volume de negócios superior a 250.000 euros.

Prevê-se que outras acções de igual natureza se realizem num futuro próximo em outras zonas geográficas, com o objectivo de fiscalizar o cumprimento da obrigação de facturação que recai, designadamente, sobre o sector de retalho.

UE – sistema comum para o cálculo da matéria colectável das empresas

A Comissão Europeia apresentou uma proposta relativa à base tributável europeia para as empresas, assente num sistema comum para o cálculo da matéria colectável das empresas com actividade na UE, para apuramento da matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCI). As empresas passariam a beneficiar de um sistema de “balcão único” para o preenchimento das suas declarações fiscais, podendo consolidar a totalidade dos lucros e perdas que obtiverem em toda a UE. Além de permitir reduzir significativamente os encargos administrativos, custos de conformidade e incertezas jurídicas que as empresas da UE actualmente enfrentam, a MCCCI teria também a potencialidade de tornar a UE um mercado mais atractivo para o investimento estrangeiro.

O sistema actualmente vigente leva a que as empresas com actividade transfronteiras possam ter de seguir 27 normas distintas para o cálculo da matéria colectável, tratando com 27 administrações fiscais diferentes, não ficando excluída a complexidade inerente aos preços de

transferência. Ora, estes custos de conformidade e incertezas jurídicas, que são substanciais para empresas de grande dimensão, podem, para empresas mais pequenas, constituir um obstáculo inultrapassável, quando esteja em causa a expansão na União Europeia. Estamos, pois, perante um importante entrave ao mercado único. Com a MCCI, pretende-se dotar as empresas de um conjunto único de regras para a sua matéria colectável e da possibilidade de preencherem uma declaração fiscal única e consolidada perante uma só administração, cobrindo toda a sua actividade no território da UE.

Esta declaração única serve de base à repartição da matéria colectável da empresa entre os diferentes Estados-Membros nos quais a empresa exerce a sua actividade. Essa repartição é feita através de uma fórmula específica, na qual são tidos em conta três factores: activos, efectivos e vendas. Concluída a determinação da matéria colectável, cada Estado-Membro poderá tributar a parte que lhe corresponde, segundo a respectiva taxa de imposto sobre as sociedades. Não é posta em causa a faculdade de os Estados-Membros fixarem as taxas do imposto sobre as sociedades ao nível que considerarem adequado, já que tal constitui uma prerrogativa nacional.

A MCCI terá carácter facultativo para as empresas, sendo estas livres de continuar a trabalhar no âmbito dos seus sistemas nacionais.

Convenção de dupla tributação

De acordo com comunicado divulgado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública, foi assinada, com Hong Kong, uma convenção para evitar a dupla tributação, cujas negociações tinham sido concluídas no passado mês de Fevereiro.

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, obviando aos problemas da dupla tributação internacional e os custos fiscais associados a essa internacionalização.

É neste contexto que os países desta região do Globo revestem especial importância, já que, em resultado da crescente projecção económica destes países, pode verificar-se um significativo contributo para o relançamento da economia nacional.

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.

Sistema informático de gestão integrada do atendimento aos contribuintes

A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) implementou, no âmbito das medidas que integram o Plano para a Qualidade no Serviço ao Contribuinte, um novo sistema informático de gestão integrada do atendimento aos contribuintes.

A DGCI integra mais de 350 serviços de atendimento presencial, além de um Centro de Atendimento Telefónico que funciona em rede em 90 serviços. Estima-se que, anualmente, a DGCI leve a cabo cerca de 12 milhões de actos de atendimento presencial e receba cerca de 700.000 chamadas telefónicas. No Portal das Finanças são recebidas, em cada ano, cerca de 14 milhões de declarações entregues pelos contribuintes.

O sistema agora implementado efectuará a gestão integrada de todos os canais de contacto com o contribuinte, colocando a funcionar em rede todos os cerca de 350 serviços de atendimento presencial, de atendimento telefónico e de atendimento via internet.

As razões que levaram à implementação deste novo sistema prendem-se com a racionalização e economia de recursos, bem como a implementação de uma política global de gestão do contacto e do relacionamento com os contribuintes.

Todos os actos de atendimento efectuados a cada contribuinte passam agora a ser registados no sistema, por via de uma descrição sintética das perguntas colocadas e das respostas dadas pelos serviços. Os funcionários que prestam o serviço de atendimento podem, deste modo, conhecer os problemas e as questões anteriormente colocadas pelos cidadãos que atendem em cada momento. Adicionalmente, os funcionários atendedores terão ao seu dispor respostas-tipo às questões que possam ser colocadas pelos interessados, a partir de uma base de dados onde se concentra um grande volume de informação. Esta base de dados deverá, futuramente, ser disponibilizada também aos contribuintes, através do Portal das Finanças.

IMI – apresentação de plantas de arquitectura para avaliação de imóveis

A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) implementou um sistema informático de transmissão electrónica de plantas de arquitectura para avaliação de imóveis, dis-

pensando os contribuintes da sua apresentação nos Serviços de Finanças. Trata-se de uma medida que faz parte do Plano para a Qualidade no Serviço ao Contribuinte, presentemente em curso.

Actualmente, os contribuintes que adquirem imóveis ainda não avaliados nos termos do Código do IMI ficam obrigados a entregar, nos Serviços de Finanças, plantas de arquitectura, devidamente autenticadas, que devem obter previamente nas Câmaras Municipais competentes.

O novo sistema permite que as Câmaras Municipais enviem essas plantas directamente para os Serviços de Finanças. O envio destes elementos é feito por via electrónica, ficando os contribuintes dispensados da necessidade de as obterem e de as entregarem em cada um daqueles serviços públicos. Esta simplificação é possível por meio da interoperabilidade entre serviços públicos, dispensando os contribuintes das tarefas de transporte de documentação entre esses serviços.

Quando o contribuinte entregar uma declaração modelo 1 do IMI, o sistema solicita automaticamente à Câmara Municipal competente a entrega da planta do edifício em suporte electrónico. A Câmara Municipal pode, então, depositá-la no Portal das Finanças, ficando a planta imediatamente disponível para o Serviço de Finanças promover a avaliação do imóvel. O contribuinte é automaticamente informado da circunstância de estar dispensado de entregar as plantas, uma vez que essa formalidade já foi cumprida por parte do Município.

O novo sistema encontra-se ainda numa primeira fase de implementação, funcionando de forma voluntária apenas com os municípios que a ele aderirem. Seis municípios servem de experiência piloto - Armamar, Leiria, Lisboa, Oeiras, Santarém e Vila Franca de Xira, podendo a estes juntar-se todos os municípios que pretendam aderir a este sistema.

Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF)

A Comissão europeia apresentou uma proposta de reforma do OLAF - Organismo Europeu de Luta Antifraude. A proposta agora apresentada deverá conduzir a um reforço da responsabilização, aumento da eficiência e ao desenvolvimento da cooperação por parte do OLAF.

Em primeiro lugar, propõe-se o reforço das garantias processuais de todas as pessoas investigadas pelo OLAF, que devem ser informadas dos seus direitos quando sujeitas a um inquérito. É ainda criado um processo de re-exame para quando os direitos processuais possam ter sido violados.

Procurando fazer face ao nível insatisfatório do seguimento judicial dado por certos Estados-Membros aos inquéritos do OLAF, a Comissão propõe intensificar a cooperação entre o OLAF e as autoridades dos Estados-Membros, promovendo um maior intercâmbio de informação sobre os processos e as respectivas acusações. Os Estados-Membros devem igualmente apresentar relatórios sobre as acções empreendidas em resposta às conclusões dos inquéritos do OLAF.

Estipula-se que, caso o inquérito não fique concluído no prazo de 12 meses, o Organismo deve informar o Comité de Fiscalização sobre os motivos que levam a que seja necessário prorrogar este prazo.

A Comissão sublinha a necessidade de assegurar uma cooperação estreita e intercâmbio de informações entre o OLAF e as Instituições da UE, por forma a assegurar a melhor protecção possível dos interesses financeiros da UE. Em conformidade, é criado um procedimento flexível de troca de pontos de vista entre o OLAF e a Comissão Europeia, o Parlamento e o Conselho, por forma a permitir o debate com as Instituições sobre as prioridades estratégicas do OLAF e a recolha das suas opiniões sobre a eficácia do trabalho efectuado pelo Organismo.

A cooperação com o Serviço Europeu de Polícia (Europol) e a Unidade Europeia de Cooperação Judiciária (Eurojust) deverá também ser reforçada.

Ao longo dos seus doze anos de existência, o OLAF tem contribuído de forma significativa para proteger o orçamento da UE contra actividades fraudulentas, tendo efectuado cerca de 4500 inquéritos. Tendo-se constatado que os resultados obtidos ficam, ainda assim, aquém do potencial patenteado por este Organismo, torna-se necessário adoptar as medidas que conduzam ao reforço da sua capacidade de luta contra a fraude.

A proposta será transmitida ao Parlamento Europeu e ao Conselho para aprovação através do processo de co-decisão.

Lista de devedores ao Fisco

A DGCI actualizou, recentemente, a Lista de Devedores ao Fisco, da qual passam a constar mais de 970 novos devedores, totalizando 26.351 contribuintes.

Do universo de novos devedores integrados na Lista, mais de 45,1% são administradores e gerentes de empresas, que foram legalmente responsabilizados pelas respectivas dívidas (percentagem que corresponde a um total de 437 contribuintes).

O valor das dívidas recuperadas pela Administração Fiscal no seguimento do procedimento de publicitação ascende já a 1.332.799.354 euros, sendo que o montante

de dívidas recuperadas no decurso do ano de 2010 atingiu os 318.428.605 euros.

O número de pessoas colectivas publicitadas é de 252, enquanto o número de pessoas singulares incluídas ascende a 718.

Da lista de devedores constam contribuintes que possuem dívidas fiscais ao Estado anteriores a 30 de Junho de 2010. Verifica-se, nestes casos, que a situação de incumprimento relativa ao dever de pagamento persiste, apesar da actuação da administração fiscal no sentido de que os devedores regularizem a situação e das medidas de coerção já adoptadas nos respectivos processos. Aos devedores é assegurado o exercício do direito de audição prévia, tendo sido emitidas cerca de 128.200 notificações. Até ao momento foram já publicitados na lista de devedores 39.457 contribuintes, sendo que, dentre estes, 26.281 efectuaram pagamentos.

Os devedores que constem da Lista de Devedores e que regularizem a sua situação tributária, através do pagamento das dívidas, serão excluídos da aludida lista. Esta actualização é feita de forma diária. No que se refere às entradas, estas têm lugar só depois de estarem concluídos todos os procedimentos legais e por decisão dos serviços centrais, não havendo nenhuma periodicidade previamente definida.

Tribunais Administrativos e Fiscais

O Conselho de Ministros aprovou a Proposta de Lei que altera o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e a Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais.

Pretende-se, com esta Proposta de Lei, uniformizar os modelos de presidência dos supremos tribunais no que se refere à composição e termos dos mandatos e contribuir para a simplificação processual nas acções administrativas especiais.

Assim, o presidente do Supremo Tribunal Administrativo deverá passar a ser coadjuvado por dois vice-presidentes, em vez de três, um eleito pela secção de contencioso administrativo e outro pela secção de contencioso tributário.

Prevê-se ainda a alteração dos termos do mandato do presidente e dos vice-presidentes do Supremo Tribunal Administrativo, por forma a que não lhes seja aplicável o limite de idade para o exercício de funções públicas (como sucede já relativamente ao mandato de outros titulares de cargos do Estado, como o Presidente da República, do Presidente da Assembleia da República, do

Primeiro-Ministro, do Procurador-Geral da República e do Provedor de Justiça). Trata-se de um regime aplicável aos próximos titulares do cargo.

Por outro lado, simplificam-se os termos em que o tribunal colectivo intervém nas acções administrativas especiais, com vista a descongestionar os tribunais na resolução destas acções e contribuir para decisões mais rápidas.

Finalmente, procede-se a uma uniformização dos requisitos de recrutamento de juizes e de provimento de vagas nos tribunais superiores e nos tribunais centrais administrativos, revendo o requisito de provimento de lugares de inspector do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais e do número de suplentes que substituem os juizes eleitos para o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Dupla tributação e evasão fiscal - troca de informações em matéria fiscal

Foram aprovadas, em Conselho de Ministros, as seguintes propostas de resolução: Proposta de Resolução que aprova a Convenção entre a República Portuguesa e a República do Panamá para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre Rendimento e respectivo Protocolo, assinados, na Cidade do Panamá, em 27 de Agosto de 2010, Proposta de Resolução que aprova o Acordo entre a República Portuguesa e o Governo das Ilhas Turcas e Caicos sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado, em Londres, a 21 de Dezembro de 2010 e Proposta de Resolução que aprova o Protocolo que altera a Convenção entre a República Portuguesa e o Grão-Ducado do Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre Rendimento, assinado, em Lisboa, a 7 de Setembro de 2010.

Pretende-se, mediante a aprovação de cada uma das aludidas propostas de resolução, eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional nas diferentes categorias de rendimentos auferidos por residentes de ambos os Estados envolvidos, além de prevenir a evasão fiscal, assim favorecendo o desenvolvimento das trocas comerciais e dos fluxos de investimento entre ambos os Estados.

As Convenções agora aprovadas devem possibilitar a eliminação de entraves fiscais à circulação de capitais, de tecnologias e de pessoas, tornando-se um instrumento relevante na cooperação bilateral entre os Estados Partes, conduzindo a uma maior eficácia ao nível da prevenção da evasão fiscal.

A contribuição sobre o sector bancário

Por Ricardo Rodrigues Pereira (*)

No âmbito do Orçamento do Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), foi aprovada a introdução de uma contribuição sobre o sector bancário e definido o respectivo regime legal (cfr. artigo 141.º do citado diploma legal).

Nos termos do disposto no artigo 8.º desse regime legal, a base de incidência daquela contribuição, as taxas aplicáveis, assim como as respectivas regras de liquidação, de cobrança e de pagamento são objecto de regulamentação por portaria do Ministro das Finanças, ouvido o Banco de Portugal.

Assim, a breve análise que nos propomos fazer deste novo tributo terá subjacente quer o regime legal constante o artigo 141.º da citada Lei n.º 55-A/2010¹, quer o preceituado na Portaria n.º 121/2011, de 30 de Março, diploma legal que veio proceder à sobredita regulamentação.

Relativamente à respectiva incidência objectiva, a contribuição sobre o sector bancário incide sobre:

- a) O passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos deduzido dos fundos próprios de base (tier 1) e complementares (tier 2) e dos depósitos abrangidos pelo Fundo de Garantia de Depósitos².

Para este efeito, é entendido por passivo o conjunto dos elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade, representem uma dívida para com terceiros, com excepção dos seguintes³:

- (i) Elementos que, segundo as normas de contabilidade aplicáveis, sejam reconhecidos como capitais próprios;
- (ii) Passivos associados ao reconhecimento de responsabilidades por planos de benefício definido;

- (iii) Passivos por provisões;
- (iv) Passivos resultantes da reavaliação de instrumentos financeiros derivados;
- (v) Receitas com rendimento diferido, sem consideração das referentes a operações passivas; e
- (vi) Passivos por activos não desreconhecidos em operações de titularização.

Ainda para o mesmo efeito, são observadas as seguintes regras⁴:

- (i) O valor dos fundos próprios de base e dos fundos próprios complementares compreende os elementos positivos de qualquer uma dessas duas componentes, nos termos do Aviso do Banco de Portugal n.º 6/2010, de 30 de Dezembro⁵, e que simultaneamente se

4. Artigo 4.º, n.º 2, da Portaria n.º 121/2011.

5. Aviso do Banco de Portugal n.º 6/2010, de 31 de Dezembro

O artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 318/89, de 23 de Setembro, conferiu ao Banco de Portugal competência para fixar os elementos que podiam integrar os fundos próprios das instituições sujeitas à sua supervisão e para definir as características que os mesmos deveriam revestir, tendo, à data e em execução dessa competência, sido editado o Aviso do Banco de Portugal n.º 9/90, o qual constituiu a primeira aproximação da disciplina jurídica da matéria em apreço às regras comunitárias aplicáveis.

Em 1992, com a publicação do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, que aprovou o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), considerou-se conveniente condensar num só texto todas as principais regras relativas aos fundos próprios, tendo sido emitido o Aviso do Banco de Portugal n.º 12/92.

Durante a sua vigência, o Aviso n.º 12/92 foi alvo de diversas alterações, algumas de natureza substancial, destacando-se, por exemplo, as modificações introduzidas através do Aviso do Banco de Portugal n.º 2/2005, com o qual se ajustou a regulamentação no domínio dos fundos próprios à adopção, em Portugal, das Normas de Contabilidade Ajustadas (NCA) e das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e as mudanças introduzidas pelo Aviso n.º 4/2007, que procedeu à implementação em Portugal da Directiva n.º 2006/48/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de Junho, a qual, em conjunto com a Directiva n.º 2006/49/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de Junho, procedeu à adopção na União Europeia do designado Acordo de «Basileia II».

Neste contexto e aproveitando a necessidade de incorporar na regulamentação nacional as recentes alterações introduzidas pela legislação comunitária no domínio dos fundos próprios, mediante a introdução explícita de uma nova categoria de elementos elegíveis para os fundos próprios de base, dentro de determinados limites e com requisitos específicos, entendeu-se oportuno proceder à emissão de um novo aviso, revogador do Aviso do Banco de Portugal n.º 12/92, dotado de nova estrutura sistemática, visando incrementar a sua consistência in-

* Advogado.

1. Todas as normas legais mencionadas, sem qualquer indicação adicional, são referentes ao regime legal estatuído no artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

2. Artigo 3.º, alínea a), e artigo 3.º, alínea a), da Portaria n.º 121/2011.

3. Artigo 4.º, n.º 1, da Portaria n.º 121/2011.

terna e, simultaneamente, facilitar a respectiva leitura e interpretação. Considerando que, tal como estabelecido pelo Aviso do Banco de Portugal n.º 2/2005, o regime prudencial dos fundos próprios não deve acolher, directamente, a classificação entre instrumento de dívida e instrumento de capital consignada nas Normas Internacionais de Contabilidade;

Considerando o disposto na Directiva n.º 2006/48/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 14 de Junho, que procede à reformulação da Directiva n.º 2000/12/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Março;

Considerando o disposto na Directiva n.º 2007/64/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de Novembro, relativa aos serviços de pagamento no mercado interno e o disposto no artigo 30.º do regime jurídico que regula o acesso à actividade das instituições de pagamento e a prestação de serviços de pagamento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 317/2009, de 30 de Outubro.

Considerando o disposto na Directiva n.º 2009/111/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Setembro;

Considerando, ainda, o disposto no n.º 4 do artigo 96.º do RGICSF: O Banco de Portugal, no uso da competência que lhe é conferida pelo artigo 17.º da sua Lei Orgânica, pelo n.º 1 do artigo 96.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, e pelo n.º 1 do artigo 36.º do Decreto-Lei n.º 104/2007, de 3 de Abril, determina o seguinte:

Capítulo I - Disposições iniciais

Artigo 1.º

Âmbito de aplicação

Salvo disposição em contrário, este Aviso é aplicável a todas as instituições sujeitas à supervisão do Banco de Portugal, a seguir designadas por instituições.

Artigo 2.º

Fundos próprios totais

Sem prejuízo do disposto no artigo 21.º, os fundos próprios das instituições são constituídos pela soma dos fundos próprios de base determinados nos termos do artigo 6.º, com os fundos próprios complementares determinados nos termos do artigo 9.º, deduzida dos montantes a que se refere o artigo 15.º

Capítulo II

Fundos próprios de base

Artigo 3.º

Elementos positivos dos fundos próprios de base

1 - São considerados elementos positivos dos fundos próprios de base os seguintes:

- Capital realizado, na medida em que absorva completamente perdas em condições normais de actividade e, em caso de insolvência ou liquidação, constitua o elemento com maior grau de subordinação;
- Prémios de emissão de elementos enquadrados na alínea anterior;
- Reservas legais, estatutárias e outras formadas por resultados não distribuídos;
- Resultados positivos transitados de exercícios anteriores;
- Resultados positivos do último exercício, nas condições referidas nos n.os 2 e 3 deste artigo;
- Resultados positivos provisórios do exercício em curso, nas condições referidas nos n.os 2 e 3 deste artigo;
- Fundo para «Riscos bancários gerais», no caso das instituições que preparem as suas demonstrações financeiras individuais de

acordo com a Instrução do Banco de Portugal n.º 4/96 (Plano de Contas para o Sistema Bancário);

- Reservas de conversão cambial e de cobertura de investimento líquido em unidade operacional estrangeira;
- Parcela das reservas e dos resultados correspondentes a activos por impostos diferidos, na medida em que estejam associados a perdas que contem como elemento negativo dos fundos próprios de base;
- Outros instrumentos não referidos na alínea a), cujas condições sejam aprovadas pelo Banco de Portugal, pelos montantes efectivamente realizados e que cumpram os requisitos estabelecidos no artigo 4.º, nas subalíneas i) e iii) da alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º e na subalínea i) da alínea i) do n.º 1 do artigo 7.º.

2 - Na determinação dos elementos previstos nas alíneas c) a f) do n.º 1 deste artigo, deve ser tido em consideração o disposto na alínea i) do n.º 1 deste artigo e na alínea h) do n.º 1 do artigo 5.º

3 - Os resultados positivos do último exercício ou os resultados positivos provisórios do exercício em curso só podem ser considerados como fundos próprios de base se estiverem verificadas as seguintes condições:

- Terem sido determinados em cumprimento de todas as normas de contabilidade aplicáveis;
- Terem sido diminuídos do valor previsível dos impostos, dividendos e outros encargos equiparados, calculados proporcionalmente ao período a que se referem;
- Terem sido certificados por revisor oficial de contas.

4 - Relativamente às instituições que preparem as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com o disposto nos n.os 2.º e 3.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2005 (NCA), os resultados a que se refere o número anterior são os que resultam das correcções inerentes à aplicação das disposições relevantes deste aviso para efeitos de determinação dos elementos positivos e negativos dos fundos próprios. Se da aplicação dos princípios enunciados resultar um valor negativo, deve o mesmo ser considerado no cômputo das alíneas e) ou f) do n.º 1 do artigo 5.º, conforme aplicável.

5 - No caso das instituições que preparem as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com a Instrução do Banco de Portugal n.º 4/96 (Plano de Contas para o Sistema Bancário), não são aplicáveis as alíneas h) e i) do n.º 1 deste artigo.

Artigo 4.º

Requisitos aplicáveis a certos elementos positivos dos fundos próprios de base

1 - Os instrumentos referidos na alínea j) do n.º 1 do artigo 3.º devem cumprir os requisitos estabelecidos no presente artigo.

2 - No que respeita à permanência:

- Não devem ter prazo de vencimento, ou devem ter um prazo de vencimento inicial de, no mínimo, 30 anos;
- Podem incluir uma ou mais opções de reembolso (call-option) a exercer numa base discricionária pela instituição emitente ou mutuária, não podendo ser reembolsados antes do decurso de cinco anos a contar da data de emissão. Caso as disposições que regem os instrumentos sem prazo ofereçam um incentivo moderado à instituição para proceder ao respectivo reembolso, esse incentivo não deve ser concedido antes do decurso de 10 anos a contar da data de emissão. As disposições que regem os instrumentos com prazo de vencimento determinado não devem permitir a concessão de incentivos ao reembolso em data diversa da data de vencimento;
- Os instrumentos com e sem prazo devem ser reembolsados só com o acordo prévio do Banco de Portugal, na sequência de pedido apresentado por iniciativa da instituição e desde que as condições financeiras e de solvabilidade da instituição, ou do grupo em que se insere, não sejam indevidamente afectadas.

3 - Para efeitos do disposto na alínea c) do número anterior, o Banco de Portugal, nos termos da lei, pode exigir que a instituição substitua o instrumento reembolsado por elementos com qualidade igual ou superior à referida nas alíneas a) ou j) do n.º 1 do artigo 3.º.

4 - O Banco de Portugal, nos termos da lei, deve exigir a suspensão do reembolso de instrumentos com prazo de vencimento determinado caso a instituição não cumpra os requisitos mínimos de fundos próprios aplicáveis e pode, nos restantes casos, exigir a referida suspensão com base na situação financeira e de solvabilidade da instituição.

5 - O Banco de Portugal pode autorizar em qualquer momento o reembolso de instrumentos com ou sem prazo, caso se verifique uma alteração no tratamento fiscal aplicável ou na classificação regulamentar desses instrumentos, não prevista no momento da respectiva emissão.

6 - No que respeita ao pagamento da remuneração dos instrumentos:

a) As disposições que regem os instrumentos devem permitir à instituição cancelar, se necessário, o pagamento da remuneração por um período ilimitado de tempo, numa base não cumulativa;

b) A instituição deve cancelar o pagamento da remuneração caso não cumpra os requisitos mínimos de fundos próprios aplicáveis ou quando a realização desses pagamentos implicar o incumprimento daqueles requisitos.

7 - O Banco de Portugal, nos termos da lei, pode exigir o cancelamento do pagamento da remuneração dos instrumentos com base na situação financeira e de solvabilidade da instituição.

8 - O cancelamento do pagamento da remuneração dos instrumentos, nos termos dos números anteriores, não prejudica o direito das instituições de substituir esse pagamento por um pagamento sob a forma de instrumentos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, desde que esse mecanismo permita à instituição preservar os seus recursos financeiros, ficando aquela substituição sujeita a condições específicas a estabelecer pelo Banco de Portugal.

9 - Relativamente à absorção de prejuízos, as disposições que regem os instrumentos devem prever, através de mecanismos adequados, que o capital, bem como a remuneração não paga, absorvam prejuízos e não impeçam a recapitalização da instituição.

10 - Em caso de insolvência ou liquidação da instituição, o reembolso dos instrumentos fica subordinado ao prévio reembolso dos elementos referidos nas alíneas a) e i) do n.º 1 do artigo 7.º

Artigo 5.º

Elementos negativos dos fundos próprios de base

1 - São considerados elementos negativos dos fundos próprios de base os seguintes:

- a) Acções próprias, pelo valor de inscrição no balanço;
- b) Outros elementos próprios enquadráveis no n.º 1 do artigo 3.º, pelo valor de inscrição no balanço;
- c) Activos intangíveis ou, no caso das instituições que preparem as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com a Instrução do Banco de Portugal n.º 4/96 (Plano de Contas para o Sistema Bancário), immobilizações incorpóreas;
- d) Resultados negativos transitados de exercícios anteriores;
- e) Resultados negativos do último exercício;
- f) Resultados negativos do exercício em curso, em final do mês;
- g) Reservas de reavaliação negativas, nas condições enumeradas nos artigos 10.º e 12.º;
- h) Parcela das reservas e dos resultados correspondentes a passivos por impostos diferidos, na medida em que estejam associados a ganhos que contem como elemento positivo dos fundos próprios de base;
- i) Diferenças positivas de reavaliação decorrentes da aplicação do método de equivalência patrimonial;

j) Valor correspondente às insuficiências verificadas na constituição de provisões, em termos a definir pelo Banco de Portugal;

k) O montante de perdas actuariais ainda não reconhecidas, contabilisticamente, como custo, de acordo com o tratamento para o reconhecimento de ganhos e perdas actuariais estabelecido no IAS 19, apurado individualmente para cada plano de benefícios definido, e que relativamente a cada um desses planos exceda o maior de: i) 10 % do valor actual das responsabilidades por pensões em pagamento e das responsabilidades por serviços passados de pessoal no activo abrangido pelo respectivo plano; ou ii) 10 % do valor dos activos do fundo respectivo, ambos reportados à data que serve de referencial para o cálculo dos desvios actuariais;

l) Despesas com custo diferido, nos termos definidos no Aviso do Banco de Portugal n.º 12/2001;

m) Os lucros líquidos resultantes da capitalização de receitas futuras provenientes de activos titularizados e que permitam uma melhoria do risco de crédito das posições na titularização;

n) Outros elementos referidos no n.º 1 do artigo 13.º, nas condições previstas no artigo 14.º

2 - Na determinação dos elementos previstos nas alíneas d) a f) do n.º 1 deste artigo, deve ser tido em consideração o disposto na alínea h) do n.º 1 deste artigo e na alínea i) do n.º 1 do artigo 3.º

3 - A alínea g) do n.º 1 deste artigo não é aplicável às instituições que preparem as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com a Instrução do Banco de Portugal n.º 4/96 (Plano de Contas para o Sistema Bancário).

Artigo 6.º

Cálculo dos fundos próprios de base

Os fundos próprios de base correspondem à soma dos elementos indicados no n.º 1 do artigo 3.º, diminuída da soma dos elementos indicados no n.º 1 do artigo 5.º, tendo em consideração o disposto no presente Capítulo, bem como no Capítulo IV, no Capítulo V (com excepção do artigo 15.º) e no Capítulo VI (com excepção do artigo 19.º).

Capítulo III

Fundos próprios complementares

Artigo 7.º

Elementos positivos dos fundos próprios complementares

1 - São considerados elementos positivos dos fundos próprios complementares os seguintes:

- a) Os elementos, cujas condições sejam aprovadas pelo Banco de Portugal, constituídos pelos montantes efectivamente realizados, provenientes da emissão de títulos, nomeadamente com prazo de vencimento indeterminado, e os provenientes de empréstimos não titulados, cujos contratos, para além da cláusula de subordinação referida na subalínea i) da alínea i) deste número, prevejam:
 - i) Que só podem ser reembolsados por iniciativa da instituição emitente ou mutuária e com o prévio acordo do Banco de Portugal;
 - ii) A faculdade de a instituição diferir o pagamento de juros, devendo o seu pagamento futuro ser precedido de acordo prévio do Banco de Portugal;
 - iii) Que o capital em dívida e os juros não pagos podem ser chamados a absorver prejuízos, permitindo à instituição prosseguir a sua actividade, indicando com detalhe adequado os termos em que essa absorção de prejuízos se concretizará;
- b) Mediante acordo prévio do Banco de Portugal, os elementos patrimoniais que satisfaçam os seguintes requisitos:
 - i) Poderem ser livremente utilizados para cobrir riscos normalmente ligados à actividade das instituições sem que as perdas ou menos-valias tenham ainda sido identificadas;

- ii) Terem expressão nas contas das instituições;
- iii) Os seus montantes serem comprovados por um revisor oficial de contas;
- c) Provisões para riscos gerais de crédito até ao limite máximo de 1,25 % dos activos ponderados, de acordo com o método Padrão, previsto nos artigos 10.º a 13.º do Decreto-Lei n.º 104/2007, de 3 de Abril;
- d) Reservas provenientes da reavaliação de activos fixos tangíveis, ou, no caso das instituições que preparem as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com a Instrução do Banco de Portugal n.º 4/96 (Plano de Contas para o Sistema Bancário), reservas provenientes da reavaliação do activo imobilizado, efectuadas nos termos a definir por Instrução do Banco de Portugal;
- e) Outras reservas de reavaliação positivas, pelos montantes que resultam dos artigos 10.º a 12.º e do n.º 2 do artigo 22.º;
- f) Os elementos sem prazo referidos na alínea j) do n.º 1 do artigo 3.º, nos termos do n.º 2 do artigo 17.º;
- g) Montantes das correcções de valor e das provisões que excedam os montantes das perdas esperadas relativas às mesmas posições em risco, até ao limite de 0,6 % das posições ponderadas pelo risco calculadas de acordo com o método das Notações Internas, doravante designado por método IRB, previsto nos artigos 14.º a 20.º do Decreto-Lei n.º 104/2007, de 3 de Abril;
- h) Títulos de participação previstos e regulados no Decreto-Lei n.º 321/85, de 5 de Agosto;
- i) Os contratos que formalizem empréstimos subordinados, constituídos pelos montantes efectivamente realizados, cujas condições sejam aprovadas pelo Banco de Portugal, e que respeitem, pelo menos, as seguintes condições:
 - i) Estabeleçam, inilidivelmente, que em caso de insolvência ou liquidação do mutuário o reembolso do mutuante fica subordinado ao prévio reembolso de todos os demais credores não subordinados;
 - ii) Estabeleçam um prazo de vencimento inicial não inferior a cinco anos, podendo, após esse prazo, ser objecto de reembolso;
 - iii) Não contenham qualquer cláusula de reembolso antecipado em relação ao prazo de vencimento, por iniciativa do mutuante;
 - iv) Esclareçam que o eventual reembolso antecipado terá de ser precedido do acordo prévio do Banco de Portugal;
- j) Parte liberada de acções preferenciais cumulativas remíveis em data certa, bem como as acções preferenciais não cumulativas remíveis em data certa que não cumpram os requisitos previstos no artigo 4.º, com excepção dos montantes correspondentes a acções cuja remição ocorra antes de decorridos cinco anos sobre a sua emissão.
- k) Os elementos com prazo referidos na alínea j) do n.º 1 do artigo 3.º, nos termos do n.º 2 do artigo 17.º.

2 - A alínea a) do n.º 1 deste artigo compreende as acções preferenciais cumulativas remíveis em data incerta, bem como as acções preferenciais não cumulativas remíveis em data incerta que não cumpram os requisitos previstos no artigo 4.º.

3 - A alínea c) do n.º 1 deste artigo apenas é aplicável às instituições que calculem os montantes das posições ponderadas pelos riscos de acordo com o método Padrão, previsto nos artigos 10.º a 13.º do Decreto-Lei n.º 104/2007, de 3 de Abril.

4 - A alínea g) do n.º 1 deste artigo apenas é aplicável às instituições que calculem os montantes das posições ponderadas pelos riscos de acordo com o método IRB previstos nos artigos 14.º a 20.º do Decreto-Lei n.º 104/2007, de 3 de Abril.

5 - Para as instituições referidas no número anterior, as correcções de valor e as provisões consideradas na alínea g) do n.º 1 deste artigo só podem ser incluídas nos fundos próprios nos termos dessa alínea.

6 - Para efeitos do previsto na alínea g) do n.º 1 deste artigo, as posições ponderadas pelo risco não incluem os montantes relativos a posições de titularização a que seja aplicada uma ponderação de risco de 1250 %.

7 - O Banco de Portugal estabelecerá, para as instituições que incluam nos seus fundos próprios montantes provenientes da emissão de títulos de participação e de acções preferenciais remíveis em data certa e da contratação de empréstimos subordinados, um programa de redução gradual desses montantes nos cinco anos que precedam o respectivo reembolso.

Artigo 8.º

Elementos negativos dos fundos próprios complementares

São considerados elementos negativos dos fundos próprios complementares os seguintes:

- a) Elementos próprios enquadráveis no n.º 1 do artigo 7.º, pelo valor de inscrição no balanço;
- b) Outros elementos referidos no n.º 1 do artigo 13.º, nas condições previstas no artigo 14.º.

Artigo 9.º

Cálculo dos fundos próprios complementares

Os fundos próprios complementares correspondem à soma dos elementos indicados no n.º 1 do artigo 7.º, diminuída da soma dos elementos indicados no artigo 8.º, tendo em consideração o disposto no presente Capítulo, bem como no Capítulo IV, no Capítulo V (com excepção do artigo 15.º) e no Capítulo VI (com excepção do artigo 19.º).

Capítulo IV

Filtros prudenciais

Artigo 10.º

Filtros prudenciais aplicáveis aos fundos próprios de base

Na determinação dos fundos próprios de base devem excluir-se:

- a) As perdas e os ganhos não realizados em passivos financeiros avaliados ao justo valor através de resultados que representem risco de crédito próprio;
- b) Os ganhos e perdas não realizados de cobertura de fluxos de caixa de elementos cobertos mensurados ao custo amortizado e de transacções futuras;
- c) Sem prejuízo da alínea e) deste número, os ganhos não realizados em créditos e outros valores a receber classificados como activos financeiros detidos para negociação ou como activos financeiros avaliados ao justo valor através da conta de resultados, quando aplicável;
- d) Sem prejuízo da alínea e) deste número, os ganhos e as perdas não realizados que não representem imparidade em títulos de dívida, créditos e outros valores a receber classificados como activos financeiros disponíveis para venda;
- e) Quando os activos referidos nas alíneas c) e d) deste número estejam envolvidos em relações de cobertura de justo valor, devem excluir-se, apenas os ganhos, ou os ganhos e perdas correspondentes, respectivamente, à parte não envolvida em tal relação de cobertura e ou à parte daquela relação considerada ineficaz.

Artigo 11.º

Filtros prudenciais aplicáveis aos fundos próprios complementares

Sem prejuízo das exclusões estabelecidas no artigo anterior e nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 7.º, podem ser considerados na determinação dos fundos próprios de complementares, os seguintes elementos:

- a) Ganhos não realizados em activos financeiros disponíveis para venda, até 45 % do seu valor antes de impostos;
- b) Ganhos não realizados de cobertura de fluxos de caixa de activos financeiros disponíveis para venda, até 45 % do seu valor (pelo montante do efeito líquido da cobertura) antes de impostos.

Artigo 12.º

Outras disposições específicas

1 - Quando os ganhos não realizados, referidos na alínea a) do artigo 11.º, ocorrerem em activos com registo de imparidade, os montantes dos ganhos não realizados e da imparidade devem ser tratados em conjunto para efeitos da determinação dos fundos próprios de base e dos fundos próprios complementares.

2 - Os elementos previstos na alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º e na alínea e) do n.º 1 do artigo 7.º correspondem, respectivamente, ao somatório dos valores individuais das perdas e dos ganhos não realizados dos instrumentos financeiros, não sendo permitidas compensações entre aqueles montantes.

3 - Para efeitos do presente Aviso, entende-se por créditos e outros valores a receber os activos financeiros não derivados com pagamentos fixados ou determináveis que não estejam cotados num mercado activo.

Capítulo V

Deduções aos fundos próprios de base e complementares e aos fundos próprios totais

Artigo 13.º

Deduções aos fundos próprios de base e complementares

1 - Na determinação dos fundos próprios de base e complementares devem deduzir-se os seguintes elementos:

- a) Os montantes das perdas esperadas relativos a posições em risco sobre acções a que se aplique o método de Ponderação Simples ou o método baseado na Probabilidade de Incumprimento e Perda por Incumprimento;
- b) O montante líquido das perdas esperadas para as posições em risco não indicadas na alínea anterior, deduzidas da soma das correcções de valor e das provisões respeitantes a estas posições em risco;
- c) Os montantes expostos ao risco de posições de titularização a que seja aplicada uma ponderação de risco de 1250 %, se a instituição optar pela sua dedução aos fundos próprios;
- d) Pelo respectivo valor líquido de inscrição no activo, o montante correspondente às acções, títulos de participação e outros valores enquadráveis no n.º 1 do artigo 3.º e no n.º 1 do artigo 7.º emitidos ou contraídos por instituições de crédito e por outras instituições financeiras, de que a instituição seja detentora, nas condições seguintes:
 - i) Nos casos em que a instituição disponha de uma participação superior a 10 % do capital social de uma das referidas instituições, será deduzido o montante total dessa participação, bem como o valor representado pelos demais elementos patrimoniais mencionados de que disponha sobre a mesma instituição;
 - ii) O montante global das restantes participações e dos demais elementos patrimoniais referidos no corpo desta alínea c) não abrangidos pela subalínea precedente será deduzido apenas na parte que exceda 10 % dos fundos próprios da instituição que deles disponha, calculados antes de efectuadas as deduções previstas nesta alínea e na alínea e) seguinte;
- e) Sem prejuízo do disposto no n.º 5, pelo respectivo valor líquido de inscrição no activo:
 - i) As participações, na acepção da alínea i) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 145/2006, de 31 de Julho, detidas em empresas

de seguros, empresas de resseguros e sociedades gestoras de participações no sector dos seguros;

- ii) Os instrumentos enquadráveis no n.º 2 do artigo 96.º e no n.º 2 do artigo 98.º do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de Abril, republicado pelo Decreto-Lei n.º 251/2003, de 14 de Outubro, detidos relativamente às entidades referidas na subalínea anterior;

- f) Relativamente às participações financeiras não enquadráveis na subalínea i) da alínea d) e na subalínea i) da alínea e), ambas deste número, o valor resultante da aplicação da disciplina estabelecida no Aviso do Banco de Portugal n.º 4/2002, no caso das instituições que preparem as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com a Instrução do Banco de Portugal n.º 4/96 (Plano de Contas para o Sistema Bancário).

2 - Os elementos previstos nas alíneas a) e b) do número anterior apenas são aplicáveis às instituições que calculem os montantes das posições ponderadas pelos riscos de acordo com o método IRB, previsto nos artigos 14.º a 20.º do Decreto-Lei n.º 104/2007, de 3 de Abril.

3 - Para efeitos do previsto nas alíneas a) e b) do número anterior, não devem ser considerados os montantes das perdas esperadas sobre posições titularizadas, nem as correcções de valor e as provisões respeitantes a estas posições.

4 - O valor dos elementos do activo, a deduzir nos termos das alíneas d) e e) do n.º 1 deste artigo, corresponde ao respectivo valor de balanço, excepto quanto ao valor:

- a) Dos elementos classificados como activos financeiros disponíveis para venda aos quais estejam associados ganhos ou perdas não realizados que não tenham sido considerados na determinação dos fundos próprios, o qual deve vir deduzido de tais ganhos ou adicionado de tais perdas;
- b) Dos elementos classificados como activos financeiros disponíveis para venda aos quais estejam associados ganhos não realizados que tenham sido considerados como elemento positivo dos fundos próprios, o qual deve vir deduzido da parcela não elegível daqueles ganhos;
- c) Dos elementos reclassificados de activos financeiros disponíveis para venda para outras categorias de activos aos quais estejam associados ganhos e perdas não realizados que não tenham sido considerados na determinação de fundos próprios, o qual deve vir deduzido de tais ganhos ou adicionado de tais perdas;
- d) Das participações a que é aplicado o método da equivalência patrimonial, o qual deve excluir:
 - i) As diferenças de reavaliação decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, indicadas na alínea i) do n.º 1 do artigo 5.º, quando estas estiverem incluídas naquele valor; e
 - ii) Variações de valor reconhecidas em resultados ou reservas, na medida em que não integrem os elementos dos fundos próprios.

5 - Em alternativa ao tratamento previsto na alínea e) do n.º 1 deste artigo, poderá ser deduzido o montante correspondente à diferença entre:

- a) A soma do valor dos instrumentos referidos nessa alínea e do valor dos requisitos de margem de solvência, correspondente à proporção da participação detida; e
- b) O valor da margem de solvência disponível, correspondente à proporção da participação detida.

6 - A faculdade prevista no número anterior deve ser aplicada de forma consistente e fica sujeita à verificação da inexistência de obstáculos, nomeadamente jurídicos, à transferência de fundos próprios ou margem de solvência entre as entidades envolvidas.

7 - As instituições de crédito sujeitas à supervisão em base consolidada, nos termos do artigo 131.º do Regime Geral das Instituições de

Crédito e Sociedades Financeiras, ou à supervisão complementar prevista no Decreto-Lei n.º 145/2006, de 31 de Julho e que se encontrem sujeitas a requisitos de fundos próprios em base individual, podem, para efeitos do cálculo dos seus fundos próprios em base individual, não deduzir os elementos indicados nas alíneas d) e e) do n.º 1 deste artigo, detidos em instituições de crédito, instituições financeiras, empresas de seguros ou de resseguros ou sociedades gestoras de participações no sector dos seguros abrangidas pela referida consolidação ou supervisão complementar.

8 - Para efeitos das alíneas d) a f) do n.º 1 deste artigo são consideradas:

- a) Instituições de crédito, as instituições como tal qualificadas pela lei portuguesa e, no caso de instituições com sede no estrangeiro, as que desenvolvam actividade similar à das instituições de crédito portuguesas;
- b) Outras instituições financeiras:
 - i) No caso de instituições com sede em Portugal:
 - Todas as instituições sujeitas à supervisão do Banco de Portugal;
 - As sociedades gestoras de participações sociais não sujeitas à supervisão do Banco de Portugal que, sendo controladas directa ou indirectamente por instituições, detenham participações abrangidas pela subalínea i) da alínea d) do n.º 1 deste artigo;
 - Outras sociedades não qualificadas como sociedades gestoras de participações sociais cujo activo seja constituído em mais de 50 % por participações em instituições de crédito ou outras instituições financeiras ou que, sendo controladas, directa ou indirectamente, por tais instituições, detenham participações abrangidas pela subalínea i) da alínea d) do n.º 1 deste artigo;
 - ii) No caso de instituições com sede no estrangeiro, as que desenvolvam, a título principal, actividade similar à das instituições portuguesas enumeradas na subalínea precedente;
- c) Empresas de seguros, as empresas referidas nas alíneas a) e b) do artigo 172.º-A do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de Abril, republicado pelo Decreto-Lei n.º 251/2003, de 14 de Outubro;
- d) Empresas de resseguros, as empresas referidas na alínea c) do artigo 172.º-A do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de Abril, republicado pelo Decreto-Lei n.º 251/2003, de 14 de Outubro;
- e) Sociedades gestoras de participações sociais no sector dos seguros, as sociedades referidas na alínea i) do artigo 172.º-A do Decreto-Lei n.º 94-B/98, de 17 de Abril, republicado pelo Decreto-Lei n.º 251/2003, de 14 de Outubro.

9 - No caso das instituições que preparem as suas demonstrações financeiras individuais de acordo com a Instrução do Banco de Portugal n.º 4/96 (Plano de Contas para o Sistema Bancário) não é aplicável o disposto no n.º 4 deste artigo.

Artigo 14.º

Forma de dedução aos fundos próprios de base e complementares

1 - Os elementos previstos no n.º 1 do artigo anterior, devem ser deduzidos em 50 % aos fundos próprios de base e em 50 % aos fundos próprios complementares, depois de aplicados os limites para a elegibilidade dos fundos próprios complementares em função dos fundos próprios de base, nos termos do disposto no artigo 16.º

2 - Para efeitos do número anterior, os fundos próprios de base e os fundos próprios complementares correspondem aos montantes resultantes da aplicação dos artigos 6.º e 9.º, respectivamente, antes da aplicação da dedução dos elementos previstos no n.º 1 do artigo 13.º

3 - Para efeitos do previsto no n.º 1 deste artigo, no caso de os fundos próprios complementares serem inferiores à dedução, o montante remanescente deve ser deduzido aos fundos próprios de base.

Artigo 15.º

Deduções aos fundos próprios totais

Sem prejuízo de outras deduções aos fundos próprios totais definidas em legislação ou regulamentação aplicável às instituições, deve igualmente ser deduzido o montante das correcções de valor que permitam acautelar os riscos incorridos em operações de titularização, nomeadamente as que resultam da aplicação das regras do Aviso n.º 3/95 às posições em risco, na medida em que estas não se encontrem acauteladas nas contas da instituição, sempre que não se encontrem cumpridos os requisitos estabelecidos em Instrução do Banco de Portugal para efeitos do reconhecimento de transferências significativas de risco de crédito.

Capítulo VI

Limites

Artigo 16.º

Limites de elegibilidade dos fundos próprios complementares em função dos fundos próprios de base

1 - Os fundos próprios complementares não podem ultrapassar o valor dos fundos próprios de base.

2 - Os elementos indicados nas alíneas h) a k) do n.º 1 do artigo 7.º só podem ser considerados até à concorrência de 50 % dos fundos próprios de base.

Artigo 17.º

Limites de elegibilidade dos elementos abrangidos na alínea j) do n.º 1 do artigo 3

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 16.º, os elementos abrangidos na alínea j) do n.º 1 do artigo 3.º estão sujeitos aos seguintes limites:

- a) Os instrumentos que em situações de emergência têm de ser convertidos e que podem ser convertidos por iniciativa do Banco de Portugal, nos termos da lei, em qualquer momento, com base na situação financeira e de solvabilidade da instituição, em elementos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, dentro de um intervalo de conversão predeterminado, não podem exceder, no total, um valor equivalente a 50 % dos fundos próprios de base, calculados antes da aplicação da dedução dos elementos previstos no n.º 1 do artigo 13.º;
- b) Dentro do limite referido na alínea anterior, todos os outros elementos abrangidos na alínea j) do n.º 1 do artigo 3.º não podem exceder, no total, um valor equivalente a 35 % dos fundos próprios de base, calculados antes da aplicação da dedução dos elementos previstos no n.º 1 do artigo 13.º;
- c) Dentro dos limites referidos nas alíneas a) e b) deste número, os elementos abrangidos na alínea j) do n.º 1 do artigo 3.º, cujas disposições que os regem ofereçam um incentivo moderado à instituição para proceder ao respectivo reembolso não podem exceder, no total, um valor equivalente a 15 % dos fundos próprios de base, calculados antes da aplicação da dedução dos elementos previstos no n.º 1 do artigo 13.º

2 - O valor dos elementos abrangidos na alínea j) do n.º 1 do artigo 3.º que exceda os limites estabelecidos nas alíneas a) a c) do número anterior é elegível para os fundos próprios complementares, dentro dos limites previstos no artigo anterior.

Artigo 18.º

Inclusão extraordinária de elementos de fundos próprios em excessos aos limites de elegibilidade

O Banco de Portugal pode autorizar, em situações de emergência, que, temporariamente, uma instituição inclua nos seus fundos próprios os montantes excluídos por força da aplicação dos limites referidos nos artigos 16.º e 17.º

Artigo 19.º**Determinação de outros limites prudenciais**

Os elementos previstos na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º e nas alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 13.º não são considerados no cálculo dos fundos próprios para efeitos do apuramento dos limites aos grandes riscos, bem como dos limites previstos no artigo 100.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras.

Artigo 20.º**Disposições transitórias quanto a limites de elegibilidade**

1 - As instituições que até 31 de Dezembro de 2010 não cumprirem os limites estabelecidos no n.º 1 do artigo 17.º devem tomar as medidas necessárias para dar cumprimento àqueles limites antes das datas fixadas no número seguinte, as quais serão avaliadas ao abrigo do Processo de Supervisão estabelecido pelo artigo 116.º-A do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras.

2 - Os instrumentos que, até 31 de Dezembro de 2010, tenham sido elegíveis para os fundos próprios de base mas não se encontrem abrangidos pelo âmbito da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º ou não cumpram os requisitos estabelecidos no artigo 4.º para os instrumentos abrangidos pela j) do n.º 1 do artigo 3.º consideram-se como incluídos no âmbito desta última alínea até 31 de Dezembro de 2040, sob reserva de verificação dos seguintes limites:

- a) Entre 10 e 20 anos, após 31 de Dezembro de 2010, não podem exceder, no total, um valor equivalente a 20 % dos fundos próprios de base, calculados antes da aplicação da dedução dos elementos previstos no n.º 1 do artigo 13.º;
- b) Entre 20 e 30 anos, após 31 de Dezembro de 2010, não podem exceder, no total, um valor equivalente a 10 % dos fundos próprios de base, calculados antes da aplicação da dedução dos elementos previstos no n.º 1 do artigo 13.º.

Capítulo VII**Fundos próprios complementares****Artigo 21.º****Composição e determinação dos fundos próprios suplementares**

1 - É aplicável o disposto nos números seguintes às instituições que sejam obrigadas a cumprir os requisitos de fundos próprios previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 8.º e no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/2007, de 3 de Abril, e apenas para efeitos de satisfação desses requisitos e para cobrir eventuais riscos da carteira de negociação para efeitos do cumprimento dos limites dos grandes riscos.

2 - Para efeitos da definição de fundos próprios prevista neste número, são considerados elementos positivos, além dos previstos no n.º 1 dos artigos 3.º e 7.º:

- a) Os lucros líquidos da carteira de negociação, depois de descontados quaisquer encargos e dividendos previsíveis e depois de deduzidas as perdas líquidas registadas na restante actividade, desde que nenhum destes montantes tenha já sido incluído no cálculo dos fundos próprios, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 3.º ou da alínea f) do n.º 1 do artigo 5.º deste Aviso;
- b) Os contratos que formalizem empréstimos subordinados de curto prazo que respeitem o disposto na subalínea i) do n.º 1 do artigo 7.º deste Aviso, com as seguintes especialidades:
 - i) Devem estabelecer um prazo inicial de reembolso não inferior a dois anos;
 - ii) Devem prever que o capital não poderá ser reembolsado, nem pagos os juros, se esse reembolso ou pagamento implicar que os fundos próprios da instituição passem a situar-se abaixo de 100 % dos seus requisitos globais de fundos próprios;
- c) Os elementos que as instituições podem assimilar aos empréstimos subordinados de curto prazo, correspondentes aos referidos nas alíneas b), d) e j) do n.º 1 do artigo 7.º

3 - As instituições cujos fundos próprios integrem empréstimos subordinados de curto prazo devem informar o Banco de Portugal de todos os reembolsos destes empréstimos, quando desses reembolsos resulte que os seus fundos próprios passam a situar-se abaixo de 120 % dos seus requisitos de fundos próprios globais.

4 - Os empréstimos subordinados de curto prazo não podem exceder 200 % dos fundos próprios de base disponíveis para satisfazer os requisitos referidos no ponto 1 deste número.

5 - Para determinarem os fundos próprios de base disponíveis, a que se refere o número precedente, as instituições:

- a) Devem calcular os requisitos de fundos próprios previstos na alínea a), na alínea b), no que se refere ao risco de liquidação e contraparte, e na alínea d) do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 104/2007, de 3 de Abril, e imputá-los aos seus fundos próprios, não abrangidos pelo presente número, de forma proporcional, tendo em conta o disposto nos artigos 6.º e 9.º e os limites previstos no artigo 16.º do presente Aviso;
- b) Podem deduzir os elementos previstos no artigo 15.º e outras deduções não previstas no n.º 1 do artigo 13.º deste Aviso, em primeira linha, aos fundos próprios complementares.

6 - O conceito de carteira de negociação é definido no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 103/2007, de 3 de Abril.

Capítulo VIII**Aplicação em base consolidada****Artigo 22.º****Determinação dos fundos próprios em base consolidada**

1 - Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, nos casos em que o cálculo dos fundos próprios seja efectuado em base consolidada:

- a) Os elementos indicados nos artigos precedentes são considerados pelos montantes que resultam da consolidação efectuada de acordo com regulamentação do Banco de Portugal, sendo os fundos próprios de base:
 - i) Acrescidos dos montantes correspondentes:
 - 1) Aos interesses minoritários, tendo em conta o disposto nos artigos 10.º a 12.º;
 - 2) Às diferenças negativas de primeira consolidação;
 - 3) Às diferenças negativas de reavaliação decorrentes da aplicação do método de equivalência patrimonial;
 - ii) Diminuídos dos montantes correspondentes às diferenças referidas nos pontos 2) e 3) da subalínea i) precedente quando forem positivas;
- b) Os instrumentos abrangidos pela alínea j) do n.º 1 do artigo 3.º que dêem origem a interesses minoritários devem cumprir os requisitos estabelecidos no artigo 4.º, nas subalíneas i) e iii) da alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º e na subalínea i) da alínea i) do n.º 1 do artigo 7.º, bem como o disposto no artigo 17.º;
- c) Para efeitos das deduções a que se referem as alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 13.º, as participações a que é aplicado o método da equivalência patrimonial são deduzidas pelos valores que se encontram registadas no balanço da empresa participante, os quais excluem:
 - i) As diferenças de reavaliação decorrentes da aplicação do método de equivalência patrimonial, indicadas na subalínea ii) da alínea a) deste número, quando estas estiverem incluídas naqueles valores;
 - ii) Variações de valor reconhecidas em resultados ou reservas, na medida em que não integrem os elementos dos fundos próprios.

2 - As instituições abrangidas pelo artigo 4.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho ou as que se

encontrem abrangidas pelo disposto no n.º 2.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2005 (NIC), devem ainda observar o seguinte, nos casos em que o cálculo dos fundos próprios seja efectuado em base consolidada:

- a) Quando aplicável, os elementos previstos na alínea e) do n.º 1 do artigo 7.º incluem os ganhos não realizados em activos fixos tangíveis, até 45 % do seu valor. Caso o valor resultante da aplicação daquela percentagem seja inferior ao montante, apurado em base individual, enquadrado na alínea d) do n.º 1 do artigo 7.º, deve ser incluído o valor deste último até à concorrência dos referidos ganhos não realizados;
- b) Quando aplicável, os ganhos não realizados em propriedades de investimento devem ser deduzidos aos elementos do n.º 1 do artigo 3.º em que tenham sido relevados contabilisticamente e ser adicionados até 45 % do seu valor aos elementos previstos na alínea e) do n.º 1 do artigo 7.º;
- c) Deve ser deduzido a fundos próprios de base consolidados o somatório das diferenças, quando positivas, entre o valor das provisões regulamentares, com excepção das provisões para riscos gerais de crédito, que resultariam da aplicação das regras do Aviso n.º 3/95 e o valor da imparidade, calculados relativamente a cada uma das entidades integrantes do perímetro de consolidação que se encontrem sujeitas à disciplina daquele Aviso, em base individual;
- d) Para efeitos da alínea anterior, o valor das provisões regulamentares e o valor da imparidade são considerados líquidos dos impostos que lhes estão associados;
- e) O disposto nas alíneas c) e d) deste número não é aplicável às instituições que calculem os montantes das posições ponderadas pelos riscos de acordo com o método IRB, previsto nos artigos 14.º a 20.º do Decreto-Lei n.º 104/2007, de 3 de Abril.

3 - Às instituições que preparem as suas demonstrações financeiras de acordo com a Instrução do Banco de Portugal n.º 4/96 (Plano de Contas para o Sistema Bancário), nos casos em que o cálculo dos fundos próprios seja efectuado em base consolidada, é aplicável o disposto no n.º 5 do artigo 3.º, no n.º 3 do artigo 5.º, no n.º 3 do artigo 7.º e no n.º 8 do artigo 13.º.

Capítulo IX

Instituições de pagamentos

Artigo 23.º

Disposições aplicáveis às instituições de pagamentos

1 - As instituições de pagamento que prestem qualquer dos serviços de pagamento enumerados no artigo 4.º do regime jurídico que regula o acesso à actividade das instituições de pagamento e a prestação de serviços de pagamento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 317/2009, de 30 de Outubro e, simultaneamente, exerçam outras actividades ao abrigo da alínea c) do n.º 2 do artigo 8.º do referido regime jurídico calculam os seus fundos próprios tendo por base a informação contabilística relativa aos serviços de pagamento, que é preparada para efeitos de supervisão ao abrigo do n.º 2 do artigo 33.º do mesmo regime jurídico.

2 - As instituições referidas no número anterior, independentemente do regime contabilístico que lhes seja aplicável, calculam os fundos próprios de acordo com as disposições previstas no presente Aviso para as instituições que preparam as suas demonstrações financeiras individuais nos termos do disposto nos n.º 2.º e 3.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2005 (NCA).

3 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, as instituições de pagamento deduzem ainda, pelo respectivo valor líquido de inscrição no activo, o montante correspondente às acções e outros valores enquadráveis no n.º 1 do artigo 3.º e no n.º 1 do artigo 7.º emitidos ou contraídos por outras instituições de pagamento, instituições de crédito, sociedades financeiras ou empresas de seguros, de que a instituição de pagamento seja detentora, nos casos em que as referidas

enquadrem no conceito de passivo tal como definido no número anterior;

(ii) O valor dos fundos próprios complementares é determinado desconsiderando os limites de elegibilidade previstos no artigo 16.º do Aviso do Banco de Portugal n.º 6/2010, de 30 de Dezembro;

(iii) Os depósitos abrangidos pelo Fundo de Garantia de Depósitos relevam apenas na medida do montante efectivamente coberto por esse Fundo.

b) O valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos⁶.

Para este efeito, é entendido por instrumento financeiro derivado o que seja qualificado como tal pelas normas de contabilidade aplicáveis, com excepção dos instrumentos financeiros derivados de cobertura ou cujas

sociedades pertencem ao mesmo grupo da instituição de pagamento e esse montante não é objecto de dedução aos fundos próprios ao abrigo das alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 13.º.

4 - Não é aplicável às instituições de pagamento o disposto no artigo 22.º.

Capítulo X

Disposições finais

Artigo 24.º

Referência ao conceito de fundos próprios

Sempre que em lei ou regulamento aplicável às instituições se refira ao conceito de fundos próprios, estes serão considerados dentro dos limites e condições fixados no presente aviso.

Artigo 25.º

Prerrogativa do Banco de Portugal

O Banco de Portugal pode mandar corrigir o cálculo dos fundos próprios de uma instituição se considerar que as condições estabelecidas nos textos normativos aplicáveis não foram preenchidas de modo satisfatório.

Artigo 26.º

Norma habilitante

O Banco de Portugal emitirá as Instruções que forem julgadas necessárias ao cumprimento das regras deste aviso.

Artigo 27.º

Norma Revogatória

1 - É revogado o Aviso n.º 12/92, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 29 de Dezembro de 1992.

2 - Todas as remissões de normas em vigor para o Aviso n.º 12/92, ou fórmula equivalente, devem ser consideradas como feitas para este Aviso.

Artigo 28.º

Entrada em vigor

Este aviso entra em vigor no dia 31 de Dezembro de 2010.

6. Artigo 3.º, alínea b) e artigo 3.º, alínea b), da Portaria n.º 121/2011.

posições em risco se compensem mutuamente⁷.

A base de incidência apurada nos termos acima referidos é calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas aprovadas no próprio ano em que é devida a contribuição⁸.

No respeitante à respectiva incidência subjectiva, são os seguintes os sujeitos passivos da contribuição sobre o sector bancário⁹:

- a) As instituições de crédito com sede principal e efectiva da administração situada em território português;
- b) As filiais em Portugal de instituições de crédito que não tenham a sua sede principal e efectiva da administração em território português;
- c) As sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efectiva fora da União Europeia.

Para este efeito, são consideradas¹⁰:

- a) Instituições de crédito: as empresas cuja actividade consiste em receber do público depósitos ou outros fundos reembolsáveis, a fim de os aplicarem por conta própria mediante a concessão de crédito e, ainda, as empresas que tenham por objecto a emissão de meios de pagamento sob a forma de moeda electrónica¹¹;
- b) Filial: a pessoa colectiva relativamente à qual outra pessoa colectiva, designada por empresa mãe, se encontre numa relação de controlo ou de domínio, considerando-se que a filial de uma filial é igualmente filial da empresa mãe de que ambas dependem¹²;
- c) Sucursal: o estabelecimento de uma empresa desprovido de personalidade jurídica e que efectue directamente, no todo ou em parte, operações inerentes à actividade da empresa¹³.

No atinente às taxas aplicáveis, importa distinguir consoante as bases de incidência legalmente definidas para esta contribuição. Assim:

- a) Se a base de incidência for o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos deduzido dos

fundos próprios de base (Tier 1) e complementares (Tier 2) e dos depósitos abrangidos pelo Fundo de Garantia de Depósitos: a taxa aplicável é de 0,05% sobre o valor apurado¹⁴;

- b) Se a base de incidência for o valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos: a taxa aplicável é de 0,000 15% sobre o valor apurado¹⁵.

A liquidação da contribuição sobre o sector bancário é efectuada anualmente pelo próprio sujeito passivo, através da declaração de modelo oficial n.º 26 - aprovada pela citada Portaria n.º 121/2011 e constando do respectivo anexo -, a qual deve ser enviada por transmissão electrónica de dados até ao último dia do mês de Junho, podendo ser obtida por impressão em papel A4 a partir do site www.portaldasfinancas.gov.pt¹⁶.

A liquidação efectuada pelo sujeito passivo pode ser corrigida pela Administração Fiscal nos prazos previstos nos artigos 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária¹⁷, caso se

14. Artigo 4.º, n.º 1 e artigo 5.º, n.º 1, da Portaria n.º 121/2011.

15. Artigo 4.º, n.º 2 e artigo 5.º, n.º 2, da Portaria n.º 121/2011.

16. Artigo 5.º e artigo 6.º, n.ºs 1 e 3, da Portaria n.º 121/2011.

17. Lei Geral Tributária

Artigo 45.º

Caducidade do direito à liquidação

1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei, o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

3 - Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

4 - 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 e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

5 - Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

6 - Para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1, as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

Artigo 46.º

Suspensão e interrupção do prazo de caducidade

1 - 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,

7. Artigo 4.º, n.º 3, da Portaria n.º 121/2011.

8. Artigo 6.º, n.º 2, da Portaria n.º 121/2011.

9. Artigo 2.º, n.º 1 e artigo 2.º, n.º 1, da Portaria n.º 121/2011.

10. Artigo 2.º, n.º 2 e artigo 2.º, n.º 2, da Portaria n.º 121/2011.

11. Artigo 2.º do RGICSF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro. Quanto às espécies de instituições financeiras, ver o artigo 3.º do RGICSF.

12. Artigo 13.º, 1.º, do RGICSF.

13. Artigo 13.º, 5.º, do RGICSF.

verifique a existência de erros ou omissões que determinem a exigência de um valor da contribuição superior ao liquidado¹⁸.

Se o sujeito passivo não proceder à liquidação nos termos legalmente previstos, aquela terá por base os elementos de que a Administração Fiscal disponha¹⁹.

No concernente ao respectivo pagamento, a contribuição sobre o sector bancário que se afigurar devida é paga até ao último dia do prazo estabelecido para o envio da correspondente declaração, nos locais de cobrança legalmente autorizados (bancos, correios e tesourarias

de finanças)²⁰, devendo o pagamento ser efectuado em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize (cfr. artigo 40º, nº 1, da Lei Geral Tributária)²¹.

Se o pagamento da contribuição não for efectuado até ao termo do respectivo prazo, começam imediatamente a correr juros de mora²² e a cobrança da dívida é promovida pela Administração Fiscal, nos termos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário²³.

Por último, importa salientar que são subsidiariamente aplicáveis à contribuição sobre o sector bancário as regras previstas na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, designadamente em matéria de liquidação, cobrança e pagamento da contribuição, assim como em matéria de fiscalização e de recurso aos meios processuais tributários²⁴.

contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.

2 - O prazo de caducidade suspende-se ainda:

- a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão;
- b) Em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;
- c) Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;
- d) Em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão.

3 - Em caso de aplicação de sanções da perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, o prazo de caducidade suspende-se desde o início do respectivo procedimento criminal, fiscal ou contra-ordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final.

18. Artigo 6º, nº 4, da Portaria nº 121/2011.

19. Artigo 6º, nº 5, da Portaria nº 121/2011.

20. Artigo 6º, nº 1 e artigo 7º, nº 1, da Portaria nº 121/2011.

21. Artigo 6º, nº 2.

22. Ver o artigo 44º da Lei Geral Tributária, o artigo 3º, nº 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março (altera o regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e outras entidades públicas) e o Aviso n.º 27831-F/2010, de 31 de Dezembro, que fixa em 6,351% a taxa de juros de mora aplicáveis às dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

23. Artigo 7º, nº 2, da Portaria nº 121/2011.

24. Artigo 7º e artigo 7º, nº 3, da Portaria nº 121/2011.



Boletim do Contribuinte

Toda a Actualidade Fiscal ao seu alcance

Legislação • Jurisprudência • Calendário Fiscal • Informações Diversas
Artigos e Comentários • Resoluções Administrativas
Trabalho & Segurança Social • Sumários do Diário da República
Suplementos Especiais

**Indispensável para empresas, quadros superiores,
técnicos de contas, juristas e contribuintes em geral.**

www.boletimdocontribuinte.pt

Boletim do Contribuinte: R. Gonçalo Cristóvão, 111 - 6º esq. - 4049-037 - Porto
Telef.: 223399400 · assinaturas@vidaeconomica.pt

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

Impugnação judicial Sindicabilidade Legalidade Decisão Coima

Sumário

I - O meio processual adequado para sindicarem a decisão administrativa de aplicação de coimas é o recurso dessa decisão (artigo 80.º do RGIT e alínea c) do artigo 101.º da Lei Geral Tributária).

II - Não sendo o responsável subsidiário a entidade condenada no pagamento das coimas, não tem legitimidade para interpor recurso das mesmas (artigo 59.º, n.º 2, do Regime Geral das Contra-Ordenações), nem a lei lhes assegura nesse processo, como aos responsáveis civis pelo pagamento de multas, legitimidade para intervir e utilizar os direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos respectivos interesses (cfr. o artigo 49.º do RGIT, a contrario).

III - Não se lhes podendo negar terem interesse na impugnação da decisão e que o pagamento que lhe é exigida, após reversão do processo de execução fiscal, constitui um acto potencialmente lesivo, terá de admitir-se, sob pena de violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva (artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República; artigo 95.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária), poderem na oposição à execução fiscal deduzida serem apreciada a legalidade da decisão sancionatória, mas não assim na impugnação judicial, que tem em regra por objecto actos de liquidação (cfr. o n.º 1 do artigo 97.º do CPPT) e prazo de interposição muito mais alargado (cfr. o n.º 1 do artigo 102.º do CPPT) do que o legalmente previsto para o recurso da decisão de aplicação da coima (cfr. o n.º 1 do artigo 80.º do RGIT).

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 13 de Abril de 2011

Processo n.º 087/11

Relator: Dra. Isabel Marques da Silva

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – O Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fis-

cal de Loulé, de 18 de Outubro de 2010, na parte em que julgou improcedente, quanto às coimas aplicadas, a impugnação judicial deduzida por A..., com os sinais dos autos, contra liquidação oficiosa de IRS e coimas contra ele revertidas, apresentando para tal as seguintes conclusões:

I – Sendo o A. Responsável subsidiário por reversão, têm de lhe ser asseguradas condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no contra-ordenacional, como já se decidiu nos Acórdãos do STA de 14/4/2010 e de 8/9/2010 (proc. n.º 064/10 e Proc. n.º 0186/10).

II – A tal não obsta o facto de, no caso dos autos, estarmos perante um processo de impugnação e não de oposição, dado que se verifica identidade de razão relativamente aos fundamentos defendidos nos citados Acórdãos.

III – A entender-se como inadmissível o conhecimento da matéria das coimas em processo de impugnação, deverá determinar-se a convalidação para processo de oposição, nos termos do art. 98.º, n.º 4 do CPPT.

IV – A douta decisão recorrida, decidindo não conhecer das invocadas ilegalidades das coimas aplicadas, violou o disposto nos art.ºs 22.º, n.º 4, e 24.º da LGT.

Pelo exposto, deverá a sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que decida em conformidade com as conclusões supra enunciadas, como é de Justiça!

2 – Não foram apresentadas contra-alegações.

3 – O Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, tendo tido vista dos autos (fls. 76, frente e verso) não emitiu parecer.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questão a decidir

É a de saber se pode conhecer-se em processo de impugnação judicial da legalidade de decisões administrativas de aplicação de coimas revertidas contra o responsável subsidiário impugnante.

5 – Matéria de facto

Na sentença objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:

A) A Administração Fiscal instaurou o processo de execução fiscal n.º 1155199701014293 a apensos (1155199701014307, 1155199701014315, 1155200201011626, 1155200301011634, 1155200201011642, 1155200301001442, 1155200401009419, 1155200501001450, 1155200601014145), contra a executada B..., Lda, NIPC..., para cobrança coerciva de dívidas de IVA, Coimas Fiscais e IRC, dos anos de 1996, 1997, 2000, cfr. fls. 15 do processo administrativo apenso.

B) Em 19/12/2007, foi informado no processo de execução fiscal (fls. 17 do processo administrativo apenso):

«Tenho a honra de informar V. Ex.^a que B..., Lda., contribuinte n.º ..., com sede em ..., tem dívidas de IVA, IRC e Coimas Fiscais.

Consultado o Sistema Informático verifiquei que a empresa encontra-se cessada desde 1997/12/31, em termos da alínea a) do n.º 1 do Art.º 33º do CIVA

Na consulta ao Sistema Informático de Penhoras Automáticas, verifiquei que não existem quaisquer bens nem rendimentos susceptíveis de serem penhorados em nome da citada firma.

Conforme certidão da Conservatória do Registo Comercial são sócios gerentes C..., NIF ... e A..., NIF ..., pelo que parece-me que deverá ser efectuada a reversão nos termos do Art. 23.º n.º 4 e Art.º 60.º da LGT.»

C) Por despacho de 14/05/2008, a execução reverteu contra o Impugnante para cobrança coerciva de dívidas seguintes (fls. 10 do processo administrativo apenso):

(...)

D) O Impugnante foi citado em 23/05/2008, cfr. fls. 11 do processo administrativo apenso.

E) Em 13/06/2008, o Impugnante reclamou graciosamente, cfr. processo administrativo apenso.

F) No processo de reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 16/06/2008 (fls. 28), donde resulta:

«A reclamação, constante a fls. 2 dos autos, interposta nos termos do Art.º 68 do CPPT, devidamente identificada quanto ao reclamante A..., portador do NIF – ..., residente na Rua ... 8100-... Loulé, e ao pedido é legal, legítimo e interposto em tempo.

Analisados os documentos juntos ao processo, reputados convenientes para a decisão e informação prestada pelos serviços, verifica-se que o reclamante foi citado por reversão, em 23/05/2008, no processo de execução fiscal n.º 1155199701014293 e apensos, instaurado contra B... Lda., para no prazo de 30 dias a contar da citação, pagar a quantia de € 1.438,90, de que era devedor o executado atrás identificado, requerer o pagamento em prestações e/ou a dação em pagamento ou então deduzir oposição judicial com base nos fundamentos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário, podendo ainda nos termos do Art. 22º n.º 4 da L.G.T., apresentar reclamação graciosa ou deduzir impugnação judicial com base nos fundamentos do Art. 99.º do CPPT, conforme fotocópias que se junta aos autos de folhas 10 a 11.

Analisada a reclamação, e os elementos existentes neste Serviço de Finanças, verifica-se que a executada se encontrava colectada desde 1995/07/19, pela actividade de “Comércio por Grosso não Especificado de produ-

tos Alimentares, Bebidas e Tabacos”, tendo cessado a sua actividade para efeitos de IVA em 31/12/1997, nos termos do Art. 33º, n.º 1, a), do CIVA, “print” a folhas 12, não se verificando qualquer cessação de actividade para efeitos de IRC, pelo que deveria para todos os efeitos cumprir com as obrigações declarativas, constantes no Capítulo VII – Secção 1 do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

Foi reconhecida officiosamente a prescrição de dívidas, por Despacho de 15/01/2008, proferido pela signatária, prosseguindo a execução fiscal (reversão), nos processos seguintes, apensos ao processo principal n.º 1155199701014293:

- PEF n.º 1155200401009419 – Coima por falta de entrega da declaração modelo 22 de IRC, do ano de 1997, proveniente do processo de contra ordenação n.º 104/2003, cuja notificação para pagamento voluntário ocorreu em 09/08/2004;

- PEF n.º 1155200501001450 – Liquidação Oficiosa de IRC do ano de 2000;

- PEF n.º 1155200601014145 – Coima por falta de entrega da declaração modelo 22 de IRC, do ano de 2000, proveniente do recurso de contra-ordenação n.º 1155200601014145, cuja notificação para pagamento voluntário ocorreu em 10/09/2007.

Não havendo bens penhoráveis em nome da executada, e sendo sócios gerentes o reclamante e C..., procedeu-se à reversão conforme Despacho de 14/05/2008.

Analisada a fundamentação da reclamação, constata-se que a mesma não se enquadra nos fundamentos prescritos no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

As circunstâncias posteriores, à prática do acto, que não afectem a sua validade, mas possam afectar a exigibilidade da obrigação liquidada são fundamentos de oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 204.º do CPPT, não podendo, em regra, ser apreciado em processo de reclamação graciosa.

Assim, pelo exposto, no uso da competência que me é conferida pelo Art.º 75.º, n.º 1, do CPPT, INDEFIRO o pedido, visto não ser o meio próprio para apreciação dos factos invocados.

Do projecto de despacho de folhas 21 dos autos foi o ora reclamante notificado nos termos da alínea b) do n.º 1 e n.ºs 4 e 5 do art. 60.º da Lei Geral Tributária, aprovado pelo D.L. n.º 398/98, de 17 de Dezembro, através do ofício n.º 2.592, de 16/06/2008, deste Serviço de Finanças (registo n.º RM 3722 1630 5 PT, de 16/06/2008), conforme fls. 24 dos autos, não tendo, até à presente data exercido o seu direito de audição, pelo que tomo DEFINITIVO o referido projecto de despacho.

Notifique-se o reclamante, nos termos do art. 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, enviando-lhe cópia da presente decisão, comunicando-lhe que o presente acto é susceptível de recurso hierárquico a interpor no prazo de 30 (trinta) dias (cf. n.º 2 do art. 66.º e n.º 1 do Art.º 76.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário e Art.º 169.º do Código de Procedimento Administrativo) ou de impugnação judicial a interpor no prazo de 15 (quinze) dias (cf. n.º 2 do art. 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Cumpra-se.

Serviço de Finanças de Vila Real de Santo António, 15 de Julho de 2008.»

G) O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado ao Impugnante em 16/07/2008, cfr. fls. 31 e 32 da reclamação graciosa apensa.

H) A petição inicial foi apresentada em 25/06/2008, cfr. carimbo apostado a fls. 3.

I) Resulta do atestado emitido pela Junta de Freguesia de ... que a devedora originária exerceu actividade naquela freguesia com início em 11 de Julho de 1995 e término em 29/07/1996, cfr. fls. 8 do processo de reclamação graciosa apenso.

6 – Apreciando.

6.1. Da admissibilidade do conhecimento em processo de impugnação judicial da legalidade das decisões administrativas de aplicação de coimas revertidas contra o responsável subsidiário

A sentença recorrida, a fls. 44 a 53 dos autos, julgou a impugnação procedente quanto às liquidações impugnadas e improcedente quanto às coimas aplicadas (cfr. o seu segmento decisório, a fls. 53 dos autos), pois que, quanto a estas, entendeu ser a impugnação judicial meio processual inadequado para as sindicar em razão da existência de meio próprio para esse fim – o recurso na decisão de aplicação da coima, previsto no artigo 80.º, n.º 1, do RGIT –, entendendo ainda não ser possível convolar a impugnação deduzida em recurso da decisão de aplicação da coima pelo facto de a impugnante formular, também, pedidos para cujo conhecimento é adequado o processo de impugnação judicial (cfr. sentença recorrida a fls. 52 e 53 dos autos).

Discorda do decidido quanto à improcedência das coimas aplicadas o Ministério Público, alegando violação do disposto nos artigos 22.º n.º 4 e 24.º da LGR, pois que, sendo o A. Responsável subsidiário por reversão, têm de lhe ser asseguradas condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no contra-ordenacional, como já se decidiu nos Acórdãos do STA de 14/4/2010 e de 8/9/2010 (proc. n.º 064/10 e Proc. n.º 0186/10), a tal não obstando, segundo alega, o facto

de, no caso dos autos, estarmos perante um processo de impugnação e não de oposição, dado que se verifica identidade de razão relativamente aos fundamentos defendidos nos citados Acórdãos mas que, caso assim não se entenda, então deverá determinar-se a convolação para processo de oposição, nos termos do art. 98.º, n.º 4, do CPPT (cfr. as conclusões das alegações de recurso, supra transcritas).

Vejam os.

Reverteram contra o impugnante, ora recorrido, coimas por contra-ordenações fiscais aplicadas à sociedade de que foi gerente, de cujas invocadas ilegalidades o tribunal “a quo” não conheceu por total inadequação do meio utilizado, pois considerou que o meio processual adequado para reagir contra a decisão de aplicação da coima é o recurso dessa decisão, no prazo de 20 dias, previsto no n.º 1 do artigo 80.º do Regime Geral das Infrações Tributárias – RGIT (cfr. sentença recorrida, a fls. 53 dos autos).

Não oferece dúvidas a este Tribunal que é efectivamente o recurso da decisão administrativa de aplicação da coima o meio processual adequado para sindicar tal decisão (cfr. o artigo 80.º do RGIT e a alínea c) do artigo 101.º da Lei Geral Tributária). Sucede, porém, que, como salienta o Ministério Público nas suas alegações de recurso (a fls. 64 dos autos) não foi o A. a entidade condenada no pagamento das coimas, pelo que não poderia nunca, por falta de legitimidade, interpor recurso das mesmas, como resulta do disposto no art.º 59.º, n.º 2, do R.G.C.O. e já se decidiu no Ac. do STA de 6/3/2008 (P. 1056/07), acrescentando que o artigo 49.º do RGIT só alarga a legitimidade para intervir no processo e utilizar os direitos de defesa dos arguidos compatíveis com a defesa dos respectivos interesses aos responsáveis civis pelo pagamento de multas, e não também aos que o sejam pelo pagamento de coimas.

Ora, atento a que, como vimos, a lei nega ao executado por reversão legitimidade para recorrer da decisão de aplicação da coima aplicada à sociedade originariamente devedora, mas atendendo igualmente a que não se lhe pode negar ter interesse na impugnação dessa decisão e que a coima que lhe é exigida, após reversão do processo de execução fiscal, constitui, para si, um acto potencialmente lesivo, parece que se terá de concluir, sob pena de violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva (artigo 268.º n.º 4 da Constituição da República; artigo 95.º n.º 1 da Lei Geral Tributária), ser de admitir-lhe, ainda que através da utilização de meio processual à primeira vista inadequado, a discussão da legalidade dessa decisão sancionatória.

Isto mesmo reconheceu já este Supremo Tribunal, em recursos de oposições à execução fiscal, nos seus

Acórdãos de 14 de Abril de 2010 (rec. n.º 64/10) e de 8 de Setembro de 2010 (rec. n.º 186/10), onde se disse, e passamos a citar, que neste tipo de processos instaurados na sequência de reversão de coimas, que são formalmente de oposição a execução fiscal, está em causa uma responsabilidade prevista no RGIT, a entender-se que é a oposição à execução o único meio que o revertido pode utilizar para a defesa dos seus interesses, têm de ser asseguradas neste meio processual condições de defesa idênticas às que são proporcionadas ao arguido no processo contra-ordenacional, designadamente a possibilidade de conhecer oficiosamente de todas as questões relevantes, em que se inclui a de «alterar a decisão do tribunal recorrido sem qualquer vinculação aos termos e ao sentido da decisão recorrida», que é própria dos recursos jurisdicionais em processos de contra-ordenações.

No caso dos autos, não se está perante uma oposição à execução fiscal mas perante uma impugnação judicial, insusceptível de convalidação em oposição pois que, como bem se disse na sentença recorrida, o então impugnante invocou também fundamento próprio deste meio processual (a ilegalidade da liquidação do imposto), razão pela qual a impugnação deduzida não pode ser convalidada em oposição, como subsidiariamente pretendido pelo recorrente.

E também não pode admitir-se, como pretendido, que em impugnação judicial se possa conhecer a legalidade da decisão de aplicação da coima que reverteu contra o responsável, pois que embora a impugnação possa ter como fundamento qualquer ilegalidade (cfr. o artigo 99.º do CPPT), esta há-de verificar-se relativamente aos actos que possam constituir objecto da impugnação judicial, ou seja, os elencados nas alíneas a) a g) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, entre os quais não se encontra a decisão de aplicação da coima.

Acresce que, e este é um argumento decisivo no sentido de excluir a possibilidade de o responsável subsidiário por coima a discutir em impugnação judicial, permitir-se tal discussão em sede de impugnação judicial traduzir-se-ia em permitir ao responsável subsidiário a possibilidade de suscitar tal discussão em prazo muitíssimo mais alargado do que aquele que para tal dispõe a sociedade a quem a infracção foi imputada e que responde originariamente pela coima, pois que o prazo de impugnação é em regra de 90 dias (cfr. o n.º 1 do artigo 102.º do CPPT) e o de recurso da decisão de aplicação da coima de apenas 20 dias (cfr. o n.º 1 do artigo 80.º do RGIT), o que não pode deixar de considerar-se absolutamente incongruente.

Pelas razões expostas, se entende que é apenas pela via da oposição à execução fiscal, e não também pela da impugnação judicial, que há-de assegurar-se ao responsável subsidiário por coimas a possibilidade de as discutir, sendo esta a via processual de assegurar a tutela dos seus direitos.

O recurso não merece, pois, provimento.

- Decisão -

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

Sem custas, pois que o recorrente delas está isento.

Lisboa, 13 de Abril de 2011.

Isabel Marques da Silva (relatora)
António Calhau
Dulce Neto

ANOTAÇÃO

O acórdão supra transcrito retrata, à semelhança dos acórdãos que já temos tratado, da questão da propriedade dos meios de reacção contra um acto lesivo dos interesses e direitos do destinatário desse mesmo acto.

Temos, pois, uma pessoa singular que, notificada, na qualidade de responsável subsidiária, para a reversão da execução fiscal destinada à cobrança de dívidas de IRC, IVA e coimas fiscais cuja responsável principal era a sociedade de que era sócia gerente.

A citação informa que tais dívidas se referem aos exercícios de 1996, 1997 e 2000. Ora, não temos elementos no aresto que nos permitam aferir da prescrição de tais dívidas. No entanto, a primeira

questão a equacionar seria a da prescrição, visto que só em 2007 foi a sócia-gerente informada, pela via administrativa, da existência de tais dívidas e só em 2008 foi proferido o despacho de reversão da execução.

Prosseguindo, o revertido reclamou graciosamente do acto de reversão (artigo 68º e seguintes do CPPT), tendo a Administração Tributária indeferido a aludida reclamação por considerar que os fundamentos nela invocados não se coadunavam com aquele meio procedimental, mas sim com o âmbito da oposição à execução. Do despacho de indeferimento constam elementos que nos fazem presumir que os tributos em reversão não estavam ainda prescritos, mas não temos nenhum elemento que nos permita confirmar tal situação.

Mas antes de reflectirmos sobre a propriedade dos meios processuais utilizados, foqemos uma questão substantiva que tem vindo a ser muito debatida em toda a hierarquia jurisdicional portuguesa e que já levou

a uma sucessão de acórdãos proferidos pelo Tribunal Constitucional. Falamos da responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores das sociedades comerciais pelas coimas aplicadas à sociedade.

No presente acórdão, vemos que alguns dos tributos que são cobrados pela via da reversão da execução correspondem a coimas aplicadas à devedora principal, a sociedade.

Gostariamos apenas de abordar sucintamente esta questão.

Como é consabido, a responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores pelas multas e coimas aplicadas à sociedade comercial que gerem pelas infrações por esta cometidas opera-se por força do artigo 8º, nº 1 do Regime Geral das Infrações Tributárias e efectiva-se através da reversão da execução fiscal.

A desconformidade desta norma com os preceitos da Constituição da República Portuguesa foi por diversas vezes suscitada, entendendo o Supremo Tribunal Administrativo que devia desaplicar-se o dito preceito com esse mesmo fundamento, já que consubstanciaria a transmissão de uma decisão sancionatória para um terceiro que não o agente do comportamento punido. Ora, estas decisões suscitaram recursos obrigatórios, por parte do Ministério Público, para o Tribunal Constitucional, para que se aferisse em sede própria da inconstitucionalidade daquela disposição.

Um dos recursos em causa, de um acórdão proferido no dia 28 de Maio de 2008 pelo Supremo Tribunal Administrativo, deu lugar ao acórdão nº 129/2009 da 3ª Secção do Tribunal Constitucional (sobre o qual nos pronunciamos na edição de Maio de 2009). Este acórdão pronunciou-se pela não inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, sustentando, em suma, que não se tratava da transmissão de uma responsabilidade contra-ordenacional, mas sim do exercício de um direito indemnizatório que ao Estado cabia pela não satisfação da coima, o que apenas não ocorria em virtude de um comportamento culposo do gerente/administrador.

Posteriormente, a mesma secção do Tribunal Constitucional vem pronunciar-se pela não inconstitucionalidade do artigo 7º-A do Regime Jurídico das Infrações Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA), anterior ao RGIT, e semelhante, no que interessa, ao disposto no seu artigo 8º.

Mais tarde, a 2ª Secção do Tribunal Constitucional contraria os arestos citados ao considerar, através do acórdão nº 481/2010, que a norma constante do artigo 7º-A do RJIFNA seria inconstitucional, na parte em que se referia à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação fiscal. Na fundamentação, este acórdão invoca os próprios acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Março de 2008 e de 28 de Maio de 2008. Estes dois acórdãos do STA decidem pela não aplicação do artigo 7º-A do RJIFNA por considerarem que o mesmo viola o princípio da intransmissibilidade da responsabilidade penal, consagrado no artigo 30º, nº 1 da CRP, o princípio da presunção da inocência previsto no nº 2 do mesmo artigo, a garantia dos direitos de audiência e de defesa do arguido (artigo 30º, nº 10 da CRP) e o princípio da necessidade para que haja qualquer restrição a direitos fundamentais contido no artigo 18º, nº 2 da CRP.

Ainda a 2ª Secção do Tribunal Constitucional, no acórdão nº 26/2011 do TC, decide pela inconstitucionalidade do artigo 8º do RGIT, na parte em que consagra uma responsabilização subsidiária pelas coimas que se efectiva através do regime da reversão da execução fiscal contra gerentes ou administradores da sociedade devedora, aderindo aos fundamentos do seu acórdão anterior.

Aplaudimos, sem hesitar, a fundamentação do acórdão nº 481/2010 e do acórdão nº 26/2011 do TC, pelo que consideramos que também no caso dos autos o reclamante pode e deve invocar esta fundamentação para reagir à reversão da execução das quantias correspondentes às coimas aplicadas à sociedade executada. Vejamos, então, através de que meio.

Voltando ao thema decidendum do acórdão supra, recordamos que, após a citação para a reversão da execução fiscal, o revertido lançou mão da reclamação graciosa. Este meio de reacção vem previsto nos artigos 68º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário.

A Administração Tributária já havia reconhecido officiosamente a prescrição de algumas das dívidas de imposto que estavam a ser cobradas. A execução fiscal prosseguiu relativamente à liquidação officiosa de IRC correspondente ao exercício de 2000 e às quantias correspondentes às coimas aplicadas à sociedade. Por considerar que o revertido não estribava a sua posição em nenhum dos fundamentos previstos no artigo 99º do Código de Procedimento e Processo Tributário, a Administração Tributária indeferiu a reclamação graciosa. Não sabemos se a Administração Tributária decidiu correctamente porque não conhecemos os concretos fundamentos invocados pelo revertido. Sabemos, sim, que o revertido, após o referido despacho de indeferimento, apresentou a petição de impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé. Este Tribunal acolheu a pretensão do revertido no que diz respeito aos tributos impugnados, o que, por exclusão de partes, corresponde à liquidação officiosa de IRC do exercício de 2000, não o fazendo relativamente à questão da cobrança das coimas, motivando, assim, o recurso do Ministério Público para o STA.

Quid juris?

É indiscutível que ao devedor subsidiário têm de ser assegurados meios de defesa em moldes semelhantes àqueles de que dispõe o devedor principal. Na impugnação judicial apresentada, o revertido atacou a decisão de cobrança das coimas aplicadas à sociedade. Como indica o acórdão em análise, os fundamentos previstos para a impugnação judicial são os referidos no artigo 99º do CPPT, por referência aos actos identificados no artigo 97º, alíneas a) e g) do mesmo código.

Assim, a impugnação judicial pode ter como fundamento qualquer ilegalidade (previsão geral) e, em especial, a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; a incompetência; a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e a preterição de outras formalidades legais.

No entanto, só podem ser objecto de impugnação a liquidação dos tributos, incluindo os para-fiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta; a fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo; o indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários; os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação; o agravamento à colecta aplicado, nos casos previstos na lei, em virtude da apresentação de reclamação ou recurso sem qualquer fundamento razoável; os actos de fixação de valores patrimoniais e as providências cautelares adoptadas pela administração tributária.

A decisão de reverter a execução da coima para o responsável subsidiário não está aqui contemplada, portanto já vimos que não pode o revertido usar a impugnação judicial para se isentar do pagamento das coimas.

Nos termos do artigo 80º do RGIT, este seria o meio adequado para a executada principal, ou seja, a sociedade, reagisse à liquidação da coima. No entanto, este meio não pode ser utilizado pelo revertido porque o n.º 1 daquele artigo dispõe que “As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância(...)”. Ora, o responsável subsidiário/revertido nunca é alvo de uma decisão de aplicação de uma coima, mas tão só de uma decisão de cobrança de uma quantia correspondente a uma coima. Assim, está-lhe vedado o acesso a este meio.

Corroborando esta tese, e tal como defende o STA, artigo 59º, n.ºs 1 e 2 do Regime Geral das Contra Ordenações diz-nos que a decisão da autoridade administrativa que aplica uma coima é susceptível de impugnação judicial, pela via do recurso, o qual pode apenas ser apresentado pelo arguido ou pelo seu defensor.

Resta-nos a oposição à execução fiscal, para a qual não duvidamos que o revertido tem legitimidade.

Ora, o Supremo Tribunal Administrativo entende que é apenas e só na oposição à execução que o responsável subsidiário pode reagir contra a reversão da execução de uma coima aplicada à uma sociedade comercial ou entidade equiparada, admitindo não ser este um meio adequado, mas um instrumento para assegurar o princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado na CRP.

Reflectindo, somos tentados a questionar o seguinte: se a oposição à execução fiscal não é o meio adequado para que o responsável

subsidiário de uma coima aplicada a uma sociedade possa fazer valer os seus direitos nessa qualidade, porque não aceitar que o faça na impugnação judicial tratada no artigo 99º do CPPT?

Havendo esta lacuna na lei e sendo, como é, excessiva a incerteza que se gera a propósito da correcta utilização meios processuais tributários, incomoda-nos que um sujeito processual se veja confrontado com uma decisão lesiva dos seus interesses e do seu património por ter utilizado um meio processual que não era o adequado ao invés de outro meio que... também não era adequado.

No entanto, o Supremo Tribunal Administrativo justifica esta opção com um argumento que tem bastante peso: é que há uma disparidade considerável entre os prazos previstos para cada um dos meios processuais apontados, o que também choca.

Com efeito, o arguido de um processo de contra-ordenação instaurado de acordo com o RGIT, tem 20 dias para interpor recurso da decisão de aplicação de uma coima. A oposição à execução fiscal deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar de um dos factos previstos no artigo 203º, 1 do CPPT. Diferentemente, a impugnação judicial pode ser deduzida nos 90 dias posteriores à ocorrência de um dos factos previstos no artigo 102º, n.º 1 do CPPT.

Temos, pois, que concordar com a decisão do Supremo Tribunal Administrativo.

Poderemos responsabilizar o Estado pela lacuna? Fica a questão.

O QUE DIZ A LEI

LEI GERAL TRIBUTÁRIA

Artigo 22.º (Responsabilidade tributária)

1 - A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais.

2 - Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas.

3 - A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.

4 - As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais.

Artigo 24º (Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos)

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:

- 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;
- 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.

2 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

3 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Artigo 99.º (Fundamentos da impugnação)

Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

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

REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS

Artigo 80.º (Recurso das decisões de aplicação das coimas)

1 - 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.

2 - O pedido contém alegações e a indicação dos meios de prova a produzir e é dirigido ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do serviço tributário referido no número anterior.

3 - Até ao envio dos autos ao tribunal a autoridade recorrida pode revogar a decisão de aplicação da coima.

Providência cautelar Dependência da acção principal Inimpugnabilidade autónoma Relatório da fiscalização

Sumário

I - Na ausência de disposição legal que preveja a impugnabilidade autónoma do acto de inspecção tributária, as eventuais ilegalidades verificadas no respectivo procedimento, de acordo com o princípio da impugnação unitária vigente no processo tributário (art. 54.º do CPPT e 66.º da LGT) apenas podem ser invocadas, - ou na impugnação judicial do acto final do procedimento de avaliação da matéria tributável, quando esta seja efectuada por métodos directos ou quando não conduza a liquidação (art. 86.º, n.ºs 1 e 3, da LGT) - ou na impugnação judicial do subsequente acto de liquidação, quando a correcção da matéria tributável seja efectuada por métodos indirectos (art. 86.º, n.ºs 3 e 4, da LGT).

II - Na impossibilidade de impugnação judicial autónoma do acto de inspecção tributária, também não deve reconhecer-se a possibilidade de suspensão da respectiva eficácia a título cautelar, dada a dependência da pretensão cautelar em relação à causa principal (cf. art. 113.º, n.º 1, do CPTA).

III - A pretensão cautelar deve ser indeferida in limine caso se verifique a sua manifesta ilegalidade (art. 116.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), do CPTA).

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 12 de Maio de 2010

Processo n.º 01534/09.7BEBRG

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Notificada do relatório da inspecção tributária que lhe foi efectuada pelos serviços da competente Direcção de Finanças, veio uma sociedade comercial pedir ao Juiz do competente Tribunal Administrativo e Fiscal que decretasse providência cautelar de suspensão da eficácia do referido relatório, cuja anulação disse pretender pedir em acção administrativa especial a instaurar.

Para tanto, alegou, em síntese, que, quando da notificação para o exercício do direito de audiência prévia à elaboração do relatório, a Administração Tributária não lhe comunicou a hora e local onde podia consultar o processo, motivo por que considera ter ficado impedida

de exercer cabalmente aquele exercício, pois que não lhe foi possível verificar se o que consta do teor do projecto de relatório da inspecção tributária «se alicerça em elementos probatórios fiáveis, credíveis e legais», nem lhe foi possível saber se o processo enferma de «vícios passíveis de colocar em causa a sua legalidade». Mais alegou que nem faz sentido alegar, como o fez a Administração Tributária na sequência do exercício do direito de audição por parte da Contribuinte, que esta não demonstrou vontade de consultar o processo, pois tal vontade «só pode ser aferida se a possibilidade de consulta lhe for expressamente facultada». Alegou ainda que, porque o comportamento da Administração Tributária, para além de ilegal, «poderá acarretar para a requerente um prejuízo de tal forma elevado que pode mesmo ter como consequência o seu encerramento», apesar da possibilidade da requerente atacar a liquidação que venha a ser feita, porque «para suspender a subsequente execução terá de prestar uma caução equivalente àquele montante acrescido de juros», há que admitir a presente providência e declarar a suspensão da eficácia dos efeitos do relatório de inspecção tributária, sendo que se propõe intentar acção para pedir a anulação do acto em causa.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal indeferiu liminarmente o pedido ao abrigo do disposto no art. 116.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA), com fundamento na «inimpugnabilidade do acto que obsta à sua impugnação contenciosa autónoma a título principal e, necessariamente, à suspensão da respectiva eficácia a título cautelar por isso que o presente procedimento encontra-se, em relação à causa principal, numa situação de dependência, como decorre do estatuído no art. 113.º n.º 1 do CPTA». Para tanto, em síntese, considerou que:

«- O acto cuja suspensão da eficácia se pretende não é imediatamente lesivo dos direitos do Requerente;

- Não existe, por outro lado, disposição legal expressa que possibilite a sua impugnação contenciosa autónoma;

- A norma do artigo 54.º do CPPT reserva a discussão da legalidade do acto em causa para a impugnação da decisão final do procedimento, impedindo a sua impugnação contenciosa autónoma».

Inconformada com essa decisão, a Contribuinte dela veio recorrer.

QUESTÃO JURÍDICA

A (in)impugnabilidade do relatório da inspecção tributária e a consequente (in)possibilidade de deduzir providência cautelar pedindo a suspensão da eficácia daquele acto.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

A questão que cumpre apreciar e decidir é apenas a de saber se o Tribunal Administrativo e Fiscal decidiu correctamente ao indeferir liminarmente a requerida providência cautelar com o fundamento na inimpugnabilidade autónoma do acto cuja suspensão da eficácia foi requerido.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal indeferiu liminarmente a providência requerida porque entendeu que o acto cuja suspensão de eficácia a Requerente veio pedir - o relatório da inspecção - não é autonomamente impugnável. Assim, e na medida em que a providência cautelar está dependente da causa principal, como decorre do disposto no art. 113.º, n.º 1, do CPTA, é manifesta a ilegalidade da pretensão de tutela cautelar formulada pela Requerente, a determinar a rejeição liminar do requerimento inicial, nos termos do art. 116.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), do referido Código.

Na sua alegação, a Requerente não afirma categoricamente o contrário, ou seja, não afirma que o relatório da fiscalização é um acto impugnável. No entanto, afirma expressamente que, com o mesmo «nasceu na esfera jurídica da recorrente uma obrigação de pagamento» e que tal acto «por si só, implica, sem mais, o nascimento de uma obrigação na esfera jurídica da recorrente». Ora, essa alegação, sobretudo quando conjugada com a da violação do disposto no art. 268.º, n.ºs 1 e 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP), terá necessariamente implícita a possibilidade de impugnação do acto de inspecção.

No contencioso tributário, contrariamente ao que sucede no contencioso administrativo (diz o art. 51.º, n.º 1, do CPTA: «Ainda que inseridos num procedimento num procedimento administrativo, são impugnáveis os actos administrativos com eficácia externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos») «vigora o princípio da impugnação unitária, nos termos do qual, em regra, só há impugnação contenciosa do acto final do procedimento, que afecta imediatamente a esfera patrimonial do contribuinte, fixando a posição final da administração tributária perante este, definindo os seus direitos ou deveres. esse princípio extrai-se também do art. 66.º da LGT, em que se estabelece o regime dos actos interlocutórios do procedimento tributário, que determina que os contribuintes e outros interessados podem reclamar de quaisquer actos ou omissões praticados pela Administração tributária, mas a reclamação não suspende o procedimento, podendo os interessados impugnar a decisão final do procedimento com fundamento em qualquer

ilegalidade» (JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 5.ª edição, I volume, anotação 2 ao art. 54.º, pág. 423).

Como salientou a decisão recorrida, no caso sub judice «está em causa um acto praticado no âmbito de um procedimento tributário que, se for caso disso, conduzirá a um acto de liquidação de um tributo», sendo que o acto de inspecção é meramente interlocutório e não é «um acto destacável susceptível de impugnação autónoma, na exacta medida em que não é um acto que condicione irremediavelmente a decisão final do procedimento, sendo certo que há disposição expressa que possibilite essa impugnação autónoma».

Na verdade, na ausência de disposição legal que preveja a impugnabilidade autónoma do acto de inspecção tributária, as eventuais ilegalidades verificadas no respectivo procedimento, de acordo com o princípio da impugnação unitária vigente no processo tributário (cf. os arts. 54.º do CPPT e 66.º da LGT) apenas podem ser invocadas, ou na impugnação judicial do acto final do procedimento de avaliação da matéria tributável, quando esta seja efectuada por métodos directos ou quando não conduza a liquidação (cf. art. 86.º, n.ºs 1 e 3, da LGT), ou na impugnação judicial do subsequente acto de liquidação, quando a correcção da matéria tributável seja efectuada por métodos indirectos.

Isto porque não há dúvida de que o acto de que o relatório da inspecção não é “imediatamente lesivo”. A alegação da Recorrente, de que com esse relatório «nasceu na esfera jurídica da recorrente uma obrigação de pagamento» e que tal acto «por si só, implica, sem mais, o nascimento de uma obrigação na esfera jurídica da recorrente», não corresponde à realidade. A obrigação de pagamento só se constituirá se e quando as correcções operadas no rendimento tributável face às conclusões a que chegou a Administração Tributária no relatório de inspecção derem origem a uma liquidação de imposto; por outro lado, a obrigação na esfera jurídica da recorrente só poderá resultar, ou da obrigação de pagamento decorrente da liquidação, ou, se não houver lugar a liquidação, do acto final de avaliação da matéria tributável.

Em conclusão, o relatório da inspecção não constitui acto destacável, não sendo susceptível de impugnação contenciosa autónoma.

Essa restrição em nada contende com a garantia constitucional de consagrada no art. 268.º, n.º 4, da CRP, na medida em que os interessados sempre poderão na impugnação do acto final do procedimento invocar «qualquer ilegalidade» (art. 54.º do CPPT e art. 66.º, n.º 2, da LGT), designadamente as verificadas relativamente

a actos interlocutórios que não sejam passíveis de impugnação autónoma.

Tendo em conta que o acto cuja suspensão de eficácia foi requerida não é autonomamente impugnável, também nenhuma censura merece a decisão recorrida na medida em que considerou inadmissível o pedido de suspensão da eficácia do mesmo.

Na verdade, dada a relação de dependência que a lei estabelece entre o procedimento cautelar e a causa principal, como decorre do disposto no art. 113.º, n.º 1, do CPTA (diz o art. 113.º, n.º 1, do CPTA: «O processo cautelar depende da causa que tem por objecto a decisão sobre o mérito, podendo ser intentado como preliminar ou como incidente do processo respectivo»), se é inadmissível a impugnação autónoma do acto a título principal necessariamente também não será admissível a suspensão da respectiva eficácia a título cautelar.

Face ao exposto, o recurso não merece provimento, sendo de confirmar o despacho recorrido nos seus precisos termos.

Execução fiscal Reclamação do acto do órgão da execução fiscal Momento da subida da reclamação a tribunal Reacção contra a decisão judicial que indeferiu a arguição de nulidade

Sumário

I - As reclamações previstas no art. 276.º do CPPT têm a sua regra geral de subida a juízo estipulada no n.º 1 daquele artigo: «O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final».

II - Se o bem penhorado for um montante em dinheiro, porque não há lugar à venda, a subida deve fazer-se de imediato, mas, porque o diferimento da subida tem por escopo não suspender a execução fiscal, apenas desde que o montante penhorado seja suficiente para satisfazer a dívida exequenda e o acrescido ou desde que esteja comprovada a inexistência de outros bens penhoráveis.

III - As reclamações devem subir imediatamente nos casos previstos no art. 278.º, n.º 3, do CPPT e, apesar do carácter taxativo deste preceito, devem ainda ter subida imediata, sob pena de inconstitucionalidade material do

preceito, as reclamações 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 - Não tendo o reclamante invocado qualquer das situações subsumíveis ao elenco do n.º 3 do art. 278.º do CPPT, nada tendo alegado nem nada resultando dos autos relativamente ao prejuízo irreparável provocado pelo acto reclamado ou a que o diferimento da subida a tribunal determine a perda da utilidade da reclamação, esta deve subir a juízo a final, nos termos da regra referida em I.

V - O meio de reacção contra a decisão judicial que diferiu para final o conhecimento de uma nulidade invocada pelo executado é o recurso jurisdicional e não a invocação de novo dessa nulidade.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 11 de Agosto de 2010

Processo n.º 01910/09.5BEBRG

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Um Serviço de Finanças instaurou uma execução fiscal contra uma sociedade comercial para cobrança coerciva de dívida proveniente de Imposto sobre o Alcool e Bebidas Alcoólicas (IABA) e respectivos juros de mora, no âmbito da qual efectuou a penhora do montante depositado numa conta bancária da Executada e procedeu à aplicação desse montante no pagamento parcial da dívida exequenda.

A Executada, invocando o disposto no art. 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pediu ao Juiz do competente Tribunal Administrativo e Fiscal «a anulação do acto proferido pelo órgão de execução fiscal que procedeu à aplicação de depósitos de penhora no pagamento da alegada dívida em execução fiscal» e a entrega à Reclamante «do montante aplicado».

Para tanto, alegou, em síntese, o seguinte:

- impugnou judicialmente a liquidação do imposto que lhe está a ser exigido coercivamente, sendo que a impugnação foi julgada parcialmente procedente por sentença de 15 de Janeiro de 2008 do competente Tribunal Administrativo e Fiscal, da qual interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Norte, o qual foi admitido para subir imediatamente e com efeito devolutivo;
- por força do efeito fixado ao recurso, a decisão proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal naquela impugnação judicial «obsta à realização da aplicação do

depósito da penhora no pagamento da alegada dívida em execução fiscal [], pois tal penhora tem como base a liquidação que foi anulada pela sentença» referida;

– assim, a aplicação do montante penhorado no pagamento da dívida exequenda «é ilegal, por se fundar, também ele, em liquidação que foi anulada»; acresce que
 – reagiu oportunamente contra a penhora mediante reclamação judicial deduzida ao abrigo do art. 276.º do CPPT com fundamento em inexistência de título executivo, nulidade insanável que aqui de novo invoca.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal, considerando que não estão verificados os requisitos do art. 278.º, n.º 3, do CPPT, designadamente, que não vem alegado o prejuízo irreparável que adviria para a Executada da manutenção do acto reclamado nem que esse prejuízo seja causado por alguma das ilegalidades previstas nas alíneas do mesmo preceito legal, proferiu decisão a diferir para final a subida da reclamação a juízo.

A Executada discorda dessa decisão porque, a seu ver, o Tribunal Administrativo e Fiscal deveria ter conhecido imediatamente da reclamação, verificando-se o preenchimento de «todos os pressupostos previstos no artigo 278.º, 3 do CPPT», quer porque entende que o «prejuízo é intrínseco ao acto de penhora», quer porque a decisão recorrida tem implícito que «poderão ainda ser penhorados e vendidos outros bens da reclamante e só depois disso se apreciará se os actos reclamados foram ou não ilegais», quer porque entende que a dívida exequenda «foi anulada por uma sentença do Tribunal recorrido» e, em consequência, que a prossecução da execução fiscal constitui um desrespeito por tal sentença.

A Reclamante, estando pois inconformada com aquela decisão, dela interpôs recurso.

QUESTÃO JURÍDICA

A interpretação e aplicação do disposto no artigo 278.º do CPPT.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Na sequência da penhora que lhe foi efectuada dos valores depositados numa sua conta bancária, a Executada apresentou uma reclamação ao abrigo do art. 276.º, sendo que o Juiz do competente Tribunal Administrativo e Fiscal diferiu o conhecimento da reclamação para final mediante decisão que transitou em julgado.

O órgão da execução fiscal procedeu à aplicação do montante penhorado no pagamento de parte da dívida exequenda e disso notificou a Executada, que veio deduzir nova reclamação ao abrigo do art. 276.º do CPPT, desta feita contra o «acto proferido pelo órgão de execução fiscal que procedeu à aplicação de depósitos de

penhora no pagamento da alegada dívida em execução fiscal», cuja anulação pediu, bem como a entrega à Reclamante «do montante aplicado». Isto, com o mesmo fundamento que invocara já quando da primeira referida reclamação que deduziu contra a penhora, qual seja o de que inexistente título executivo uma vez que a liquidação que deu origem à dívida em cobrança coerciva foi anulada por decisão judicial. Com esse fundamento - a inexistência do título executivo - invocou, na primeira reclamação, a ilegalidade da penhora e, na presente reclamação, a ilegalidade da subsequente aplicação do montante penhorado no pagamento parcial da dívida exequenda. Mais alega que, apesar da sentença proferida no âmbito da impugnação judicial que deduziu contra aquela liquidação ter sido objecto de recurso jurisdicional, a esse recurso foi fixado o efeito meramente devolutivo, motivo por que «é válida e de eficácia imediata a decisão constante na referida sentença que anulou a liquidação da alegada dívida aduaneira».

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal, com o fundamento de que não estão verificados os requisitos do art. 278.º, n.º 3, do CPPT, designadamente, que não vem alegado o prejuízo irreparável que adviria para a Executada da manutenção do acto reclamado nem que esse prejuízo seja causado por alguma das ilegalidades previstas nas alíneas do mesmo preceito legal, proferiu decisão a relegar o conhecimento da reclamação para final.

Nos termos do disposto no art. 278.º, n.º 1, do CPPT, a regra geral de subida a juízo das reclamações previstas no art. 276.º daquele é a da subida a final: «O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final».

Esta regra «justifica-se por a reclamação dever processar-se no próprio processo de execução fiscal [art. 97.º, n.º 1, alínea n), deste Código] e a subida da reclamação afectar a desejada celeridade do processo de execução fiscal» (JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado, 5.ª edição, II volume, e anotação 2 ao art. 278.º, pág. 665).

É certo que, se o bem penhorado for um montante em dinheiro, porque não há lugar à venda, a subida deve fazer-se após a penhora. Mas, porque o diferimento da subida da reclamação tem por escopo não suspender a execução fiscal, essa subida após a penhora apenas deverá ocorrer desde que o montante penhorado seja suficiente para satisfazer a dívida exequenda e o acrescido ou desde que esteja comprovada a inexistência de outros bens penhoráveis. Ora, no caso sub judice, apesar de ter sido penhorada uma quantia em dinheiro, o seu montante não foi suficiente para o pagamento integral da quan-

tia exequenda e do acrescido e não está demonstrada a inexistência de outros bens penhoráveis.

Assim, haverá que indagar se é caso de subida imediata da reclamação.

O legislador, reconhecendo que nem sempre a subida da reclamação a final daria tutela adequada aos direitos e interesses legítimos dos interessados, admitiu algumas excepções àquela regra geral. Assim, no n.º 3 do referido art. 278.º afasta a regra geral quanto ao momento em que deve ser conhecida a reclamação e remetido o processo a tribunal «quando a reclamação se fundar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades», identificando, sob as quatro alíneas daquele número, situações subsumíveis a essa definição. No n.º 4 do mesmo artigo diz que, nessas situações, o órgão da execução fiscal deverá fazer subir a reclamação a juízo no prazo de oito dias. Por comodidade de exposição, chamaremos a esta subida imediata.

Como salientam a doutrina e a jurisprudência, apesar do carácter taxativo que a redacção deste n.º 3 do art. 278.º dá ao elenco dos casos de subida imediata das reclamações, deverá ainda admitir-se, sob pena de violação do direito à tutela judicial efectiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo, constitucionalmente garantido (cf. art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP)), a remessa e conhecimento imediato da reclamação sempre que, sem eles, o interessado sofra prejuízo irreparável (JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., II volume, anotação 5. ao art. 278.º, págs. 666/667, na qual se salienta ainda «De resto, no processo de execução fiscal, estando em causa apenas a cobrança de dívidas, não será viável, fora de casos extremos em que estejam em causa quantias invulgarmente avultadas, considerar que a eventual necessidade de suspensão do processo de execução fiscal possa provocar uma grave lesão do interesse público que se possa sobrepor ao interesse do particular em não ver concretizada uma irremediável lesão dos seus direitos ou interesses legítimos. Aliás, mesmo nos casos em que a demora da efectivação da penhora possa constituir risco sério para cobrança dos créditos, a posição da administração tributária estará suficientemente salvaguardada pela possibilidade que tem de requerer ao tribunal a adopção das medidas cautelares que sejam necessárias, designadamente o arresto de bens, que tem o mesmo efeito da penhora a nível da eficácia em relação ao processo de execução fiscal dos actos do executado (arts. 622.º e 819.º do C.P.C.)). Jorge Lopes de Sousa sustenta mesmo que «deve ir-se mais longe e assegurar-se a subida imediata das reclamações sempre que, sem ela, elas percam toda a utilidade»; e logo explica porquê:

«[] previu-se na LGT a obrigatoriedade de assegurar a possibilidade de reclamação de todos os actos lesivos [arts. 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea j), e 103.º, n.º 2 da L.G.T.]. Assim, sendo reconhecida a supremacia das normas da LGT sobre as do CPPT [art. 1.º deste e alínea c), do n.º 1 do art. 5 da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro], este Código não poderá afastar a possibilidade de reclamação em todos os casos em que o acto praticado no processo de execução fiscal seja potencialmente lesivo.

Com efeito, sendo o sentido da autorização legislativa constante da referida Lei n.º 87-B/98 o de compatibilização das normas do CPT com as da LGT e regulamentação das disposições desta dela carecidas, estará ferida por inconstitucionalidade orgânica a actuação do Governo em dissonância com aquela lei no que concerne a matérias incluídas na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP], pois estava limitado pelo sentido da lei de autorização legislativa em que se basear [arts. 112.º, n.º 2, e 198.º, n.º 1, alínea b), CRP].

A definição das possibilidades concedidas aos contribuintes e outros obrigados tributários de impugnarem contenciosamente decisões da administração tributária, inclui-se, sem dúvida, nas garantias dos contribuintes a que se refere o n.º 2 do art. 103.º da CRP, matéria que se deve considerar englobada na referida reserva de competência legislativa.

Nos casos em que a subida diferida faz perder qualquer utilidade à reclamação, a imposição deste regime de subida reconduz-se à denegação da possibilidade de reclamação, pois ela não terá qualquer efeito prático, o que é incompatível com a LGT e o referido sentido da lei de autorização legislativa.

Por isso, também nestes casos, se terá de aceitar a possibilidade de subida imediata» (Ob. cit., II volume, anotação 6. ao art. 278.º, págs. 667 a 669).

Pode ser dado como assente que a situação sub judice não se enquadra em nenhuma das alíneas do n.º 3 do art. 278.º do CPPT. Pese embora a Recorrente afirme que estão «preenchidos todos os pressupostos previstos no artigo 278.º, 3 do CPPT», a verdade é que a situação, tal como surge configurada, não é subsumível a nenhuma das alíneas do n.º 3 daquele preceito legal.

Verifica-se também que a tese da Recorrente não assenta, nem pode assentar, no prejuízo irreparável nem na perda do efeito útil da reclamação caso não seja conhecida de imediato.

Na verdade, pese embora a Recorrente afirme que o «prejuízo é intrínseco ao acto de penhora», por um lado, nunca alegou que o prejuízo resultante do acto reclamado seja irreparável, nem a irreparabilidade do prejuízo

resulta de modo algum da matéria alegada e, por outro lado, o acto aqui reclamado nem sequer é a penhora, mas antes a - aplicação do montante penhorado - no pagamento da dívida exequenda. Aliás, a ora recorrente reclamou oportunamente contra o acto de penhora, sendo que o Juiz do competente Tribunal Administrativo e Fiscal decidiu relegar o conhecimento dessa reclamação para final, decisão com a qual a Recorrente se conformou, motivo por que a mesma transitou em julgado.

A Reclamante também nunca invocou a perda de efeito útil da reclamação, a qual também não pode retirar-se da alegação por ela aduzida. E bem se percebe porquê: se a reclamação vier a ser decidida a final e lhe vier a ser dada razão, então ser-lhe-á restituído tudo o que lhe foi penhorado.

Assim, manifestamente, porque a reclamação contra o acto de “aplicação aplicação do montante penhorado” no pagamento da dívida exequenda não é subsumível a alguma das alíneas do n.º 3 do art. 278.º do CPT, porque dela não advém “prejuízo irreparável” para a Executada e porque o diferimento da apreciação não acarreta a perda do seu efeito útil, nenhuma censura merece a decisão do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal, que determinou a subida da reclamação a juízo nos termos do n.º 1 do art. 278.º do CPPT.

É certo que, para além da reclamação contra o acto de “aplicação do montante penhorado”, a Executada invocou também no requerimento inicial a nulidade por falta do título executivo, que determinaria a nulidade de todos os actos praticados na execução fiscal. Isto, porque, segunda alega, a liquidação que deu origem à dívida exequenda foi anulada por decisão judicial.

Não cumpre aqui apreciar do mérito da alegação da Executada, mas apenas se a decisão recorrida fez ou não correcto julgamento quando diferiu a apreciação da reclamação.

Poderia sustentar-se, com boas perspectivas de viabilidade, que a alegação de que a liquidação (cuja falta de pagamento deu origem a que fosse extraída a certidão de dívida que constitui o título que deu origem à execução fiscal) foi anulada deveria ser conhecida de imediato pelo competente Tribunal Administrativo e Fiscal. Independentemente de saber se a arguição de nulidades pode ou não ser feita através do meio processual previsto no art. 276.º do CPPT (note-se que a melhor doutrina admite que a nulidade dos actos processuais praticados pela administração tributária no processo de execução fiscal seja efectuada directamente perante o juiz do processo, se não através do processo de reclamação previsto no art. 276.º do CPPT, mediante incidente, cuja apreciação deve ser imediata. Neste sentido, vide JORGE LOPES

DE SOUSA, ob. cit., II volume, anotação 4 ao art. 276.º, págs. 648/649), a verdade é que, caso a liquidação tivesse sido anulada, também a respectiva dívida o teria sido e não se justificaria a prossecução da execução fiscal, que deveria ser oficiosamente declarada extinta (cf. art. 270.º, n.º 1, do CPPT (diz o n.º 1 do art. 270.º do CPPT: «O órgão da execução fiscal onde correr o processo deverá declarar extinta a execução, oficiosamente, quando se verifique a anulação da dívida exequenda»). Nesse caso, manifestamente, o diferimento do conhecimento da nulidade para final significaria a perda da utilidade da reclamação: é que o fim pretendido pela Reclamante (obviar à prossecução da execução fiscal e à penhora e venda do seu património) não mais poderia ser atingido.

Sucedo, no entanto, que, ao contrário do que parece pretender a Recorrente, não é possível agora conhecer da decisão que diferiu o conhecimento dessa nulidade pela simples razão de que a essa questão foi já suscitada junto do Tribunal Administrativo e Fiscal pela Executada, aquando do requerimento por que interpôs a reclamação contra a penhora, e o Juiz daquele Tribunal pronunciou-se sobre a mesma, no sentido de que só a final deveria ser conhecida.

O meio de reacção contra a decisão judicial que diferiu para final o conhecimento de uma nulidade invocada pelo executado é o recurso jurisdicional e não a invocação de novo dessa nulidade. Ora, a Executada não suscitou oportunamente a reapreciação jurisdicional dessa decisão, pois dela não interpôs recurso. Não pode agora, sob pena de violação do caso julgado, decidir-se em sentido contrário.

Assim sendo, o recurso não merece provimento.

Segredo bancário Incidente de dispensa do sigilo Requisitos da intervenção do Tribunal superior

Sumário

I - Porque o segredo bancário não constitui um fim em si mesmo nem sequer um valor absoluto, a lei prevê diversas situações em que o mesmo pode ser derogado em face de outros interesses públicos ou privados.

II - Nos termos do disposto nos arts. 519.º, n.ºs 3 e 4, e 618.º, n.º 3, do CPC, na redacção que lhes foi dada pelos Decretos-lei n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro, no conflito entre o dever de segredo e o dever de cooperação, compete ao poder judicial decidir qual deles deve prevalecer.

III - No caso de uma instituição de crédito se escusar a prestar uma informação que lhe foi solicitada pelo tribunal administrativo e fiscal no âmbito de um processo de impugnação judicial com fundamento no segredo bancário a que está obrigada (cf. art. 78.º, n.º 2, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeira - Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro), deve o juiz desse tribunal, antes do mais, decidir se tal escusa é ou não legítima, ou seja, se estão ou não verificados os pressupostos que permitem àquela instituição escusar-se legalmente a prestar tal informação.

IV - Só no caso de decidir pela legitimidade da escusa e pela sua justificação deverá suscitar a intervenção do tribunal superior mediante incidente de dispensa do segredo bancário (cf. art. 135.º, n.ºs 2 e 3, do CPP, aplicável por remissão sucessiva do n.º 4 do art. 519.º do CPC e da alínea e) do art. 2.º do CPPT).

V - Decidindo o juiz que o processo de impugnação judicial deve aguardar a decisão do incidente de dispensa do segredo bancário, inexistente justificação para que este incidente seja tramitado separadamente, mas, caso exista inconveniente na tramitação em separado, deve a certidão extraída para organização do traslado conter as peças processuais indispensáveis, entre as quais avulta a petição inicial e a fundamentação do acto impugnado.

VI - Só no confronto da alegação aduzida na petição inicial (e, se for caso disso, na contestação) com a fundamentação do acto impugnado se poderá aferir qual o interesse em causa que, eventualmente, poderá determinar que o dever de colaboração com o tribunal (e a realização da justiça) se sobreponha ao dever de segredo bancário.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 17 de Setembro de 2010

Processo n.º 00542/08.0BEPNF

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

No âmbito deste processo de impugnação judicial, o Juiz do respectivo Tribunal Administrativo e Fiscal solicitou a diversas instituições bancárias que informassem sobre os números das contas bancárias em que foram depositados diversos cheques sacados pelo Impugnante e quem são os titulares das mesmas.

Na sequência da escusa dessas instituições, fundamentada no dever de sigilo a que estão obrigadas, o Juiz remeteu a este Tribunal Central Administrativo Norte uma certidão de diversas peças processuais extraída daquele processo de impugnação judicial, pedindo a reso-

lução do incidente «nos termos dos arts. 182.º, n.º 2, e 135.º, n.ºs 2 e 3, do Código de Processo Penal».

Da referida certidão constam cópia de diversos cheques emitidos pelo Impugnante como sacador, cópia do despacho pelo qual o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal solicitou a diversas instituições bancárias que informem «o número da conta bancária em que foram depositados os cheques e respectivos titulares», cópia das respostas dadas por essas instituições, que se escusaram a prestar as informações solicitadas com fundamento no dever de sigilo bancário, e cópia do despacho judicial que ordenou a extracção de certidão de parte do processo e sua remessa a este Tribunal Central Administrativo Norte «a fim de ser decidido o incidente, nos termos dos arts. 182º, n.º 2 e 135º, n.ºs 2 e 3 do Código de Processo Penal».

QUESTÃO JURÍDICA

A admissibilidade do incidente de derrogação do sigilo bancário no âmbito do processo de impugnação judicial (interpretação e aplicação do disposto no artigo 127.º, n.º 1, do CPPT), quais os requisitos da intervenção do Tribunal superior nesse incidente e quais os elementos necessários à decisão do incidente.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Começar-se-á por indagar da admissibilidade do incidente em sede do processo de impugnação judicial tributária, tendo presente que o mesmo não consta do rol estabelecido no art. 127.º, n.º 1, do CPPT (dispõe o n.º 1 do art. 127.º do CPPT: «São admitidos em processo de impugnação os incidentes seguintes: a) Assistência; b) Habilitação; c) Apoio judiciário»).

Depois, e no caso de resposta afirmativa, passar-se-á a verificar se estão verificados os requisitos da intervenção deste Tribunal Central Administrativo Norte nesse incidente e, também no caso de resposta afirmativa, se o processo está instruído com os elementos necessários à decisão do incidente.

Interessa, assim, começar por considerar o incidente da derrogação do sigilo bancário, tal como previsto nos arts. 519.º, n.ºs 3 e 4, e 618.º, n.º 3, do CPC.

Antes do mais, uma breve nota quanto aos interesses tutelados: o segredo bancário visa tutelar

– interesses públicos, que têm a ver com o regular funcionamento da actividade bancária, sendo que o segredo contribui para a criação de um clima de confiança fundamental para o correcto e regular funcionamento da actividade creditícia, em especial, no domínio do incentivo ao aforro e

– interesses privados, sendo estes dos clientes, que têm interesse na reserva ou discrição relativamente às relações com a banca, quer no domínio dos negócios, quer dos actos pessoais, mas também das instituições financeiras, surgindo aqui como manifestação da liberdade da iniciativa económica privada e do direito ao bom nome e à reputação das instituições.

O Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeira (RGICSF) - Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro - sob o título VI (“regras de conduta”), capítulo II (“segredo profissional”), prevê nos arts. 78.º a 84.º as regras que definem o dever de segredo, os seus destinatários, as suas excepções e as sanções pela sua violação.

Estão abrangidos pelo segredo bancário os factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações destas com os seus clientes (art. 78.º, n.º 1), designadamente, os nomes dos clientes, as contas de depósito e seus movimentos e outras operações bancárias (art. 78.º, n.º 2).

No entanto, porque o segredo bancário não constitui um fim em si mesmo nem sequer um valor absoluto, a lei prevê diversas situações em que o mesmo pode ser derogado em face de outros interesses públicos ou privados. Assim, o art. 79.º do RGICSF, prevê diversas excepções ao dever de sigilo:

- autorização do cliente (n.º 1);
- no âmbito dos poderes de supervisão e de controlo dos riscos (n.º 2, alíneas a) a c));
- nos termos da lei penal e de processo penal (n.º 2, alínea d));
- quando exista outra disposição legal que expressamente limite o dever de segredo (n.º 2, alínea e)).

Uma dessas situações em que a lei prevê a possibilidade de derrogação do segredo bancário é a prevista nos arts. 519.º, n.ºs 3 e 4, e 618.º, n.º 3, do CPC, nos termos das quais, numa situação de conflito entre o dever de segredo e o dever de cooperação na realização e boa administração da justiça, compete ao poder judicial, após a devida ponderação, decidir qual deles deve prevalecer.

Na verdade, nos termos do n.º 3, alínea c) e n.º 4 do art. 519.º do CPC, ainda que seja legítimo a quem estiver sujeito ao segredo bancário (nos termos do RGICSF estão sujeitos ao dever de sigilo bancário os membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das instituições de crédito, os seus empregados, mandatários, comitados e outras pessoas que lhes prestem serviços a título permanente ou ocasional, mesmo após o termo de funções (art. 78.º, n.ºs 1 e 3); e as autoridades de supervisão e todas as autoridades, organismos e pessoas que participem nas trocas de informações previstas na lei

(arts. 80.º, n.ºs 1 e 2, e 81.º, n.º 3)) escusar-se ao dever de cooperação na descoberta da verdade com fundamento nesse dever, o tribunal sempre tem que verificar a legitimidade da escusa e, se for caso disso, promover a remoção do dever de sigilo.

É certo que o art. 127.º, n.º 1, do CPPT, refere expressamente os incidentes «admitidos no processo de impugnação judicial» e que aí não se refere o incidente de derrogação do sigilo bancário, pelo que a primeira questão que se nos suscita é a de saber se este incidente é ou não admissível no processo de impugnação judicial.

Adianta-se desde já que sim, salientando previamente que este incidente em nada se confunde com o meio processual previsto no art. 146.º-A do CPPT, cujo campo de aplicação é o das «situações legalmente previstas de acesso da administração tributária à informação bancária para fins fiscais» (n.º 1, in fine). Mas a enumeração do art. 127.º, n.º 1, do CPPT, não tem carácter taxativo, mas meramente exemplificativo, dando conta de alguns dos incidentes que podem ter lugar na impugnação judicial; a estes devem juntar-se outros, porventura menos frequentes, designadamente mediante aplicação subsidiária do CPC, nos termos da alínea e) do art. 2.º do CPPT. Sem a preocupação de se ser exaustivo, lembra-se aqui os incidentes de suspeição, de impedimento do juiz, da contradita, da acareação e da falsidade.

Ultrapassada que ficou a questão da admissibilidade do incidente de derrogação do sigilo bancário no processo de impugnação judicial, há que verificar se in casu estão reunidos os requisitos da intervenção deste Tribunal Central Administrativo Norte na decisão desse incidente.

Como resulta do art. 519.º, n.º 3, alínea c), do CPC, é legítima a recusa de colaboração com o tribunal se a obediência importar «Violação do sigilo profissional ou de funcionários públicos, ou do segredo de Estado», mas, como logo se ressalva no mesmo preceito legal, «sem prejuízo do disposto no n.º 4».

Diz o n.º 4 do mesmo art. 519.º: «Deduzida escusa com fundamento na alínea c) do número anterior, é aplicável, com as adaptações impostas pela natureza dos interesses em causa, o disposto no processo penal acerca da verificação da legitimidade da escusa e da dispensa do dever de sigilo invocado».

Há, pois, que convocar o disposto no art. 135.º, n.ºs 1, 2 e 3, do Código de Processo Penal (CPP) e ainda o que dispõe o art. 182.º, n.ºs 1 e 2, do mesmo código. De acordo com o edifício normativo por ele construído, e para o que aqui importa, temos dois aspectos:

- o primeiro, relativo à legitimidade da escusa com base no segredo profissional (sendo ilegítima a escusa,

por a informação não estar abrangida pelo segredo, ou por existir consentimento do titular da conta, o próprio tribunal em que a escusa for invocada, depois de ultrapassadas eventuais dúvidas sobre a ilegitimidade da escusa, ordena a prestação da informação, nos termos do n.º 2 do art. 135.º do Código de Processo Penal),

- o segundo, referente à justificação da escusa, em termos de a afirmar ou a declarar não subsistente, sendo que, nesta última hipótese, o tribunal superior (o tribunal competente para o efeito) ordena que se prestem as informações pretendidas, com quebra do segredo profissional.

Ou seja, no caso de uma instituição de crédito (recitius, dos funcionários ou administradores dessa instituição) se escusar a prestar uma informação que lhe foi solicitada pelo tribunal administrativo e fiscal no âmbito de um processo de impugnação judicial com fundamento no segredo bancário a que está obrigada (cf. art. 78.º, n.º 2, do RGICSF), deve o juiz desse tribunal, antes do mais, decidir se tal escusa é ou não legítima, ou seja, se estão ou não verificados que permitem àquela instituição escusar-se legalmente a prestar tal informação. Só no caso de decidir que a escusa é legítima e está justificada deverá suscitar a intervenção do tribunal superior no incidente de dispensa do segredo bancário (cf. art. 135.º, n.ºs 2 e 3, do CPP, aplicável por remissão sucessiva do n.º 4 do art. 519.º do CPC e da alínea e) do art. 2.º do CPPT).

Ora, no caso sub judice, nos autos remetidos a este Tribunal Central Administrativo Norte não consta qualquer decisão do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal quanto à legitimidade das recusas das instituições bancárias e não se descortina sequer que tenha sido apreciada a questão.

O que, sem necessidade de mais considerandos, leva à conclusão de que não estão verificados os pressupostos da intervenção deste Tribunal Central Administrativo Norte no incidente, pelo que dele não é possível conhecer.

Também nunca poderia conhecer-se do presente incidente sem que dos respectivos autos constassem, designadamente, a petição inicial, a contestação, se a houver, e os fundamentos de facto e de direito do acto impugnado. Só face à alegação aduzida na petição inicial e, se for caso disso, na contestação, e ao confronto desses elementos com a fundamentação do acto impugnado, se poderá aferir a relevância para a instrução do processo dos elementos solicitados pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal às instituições bancárias.

No caso, ignora-se qual seja o pedido formulado na impugnação judicial e as razões de facto e de direito em que os Impugnantes o fundamentam (cf. art. 108.º, n.º

1, do CPPT), bem como não se sabe qual o acto impugnado e respectivos fundamentos, o que nunca permitiria formular juízo algum sobre a relevância que poderá assumir no processo o conhecimento dos elementos solicitados pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal às instituições bancárias. No despacho por que esses elementos foram solicitados não há referência alguma ao fim a que os mesmos se destinam e, no desconhecimento dos fundamentos da impugnação judicial e da fundamentação do acto impugnado, sempre haveria a impossibilidade de ajuizar da pertinência dos mesmos para a instrução do processo.

Ora, a fim de averiguar se o interesse prosseguido com a obtenção dos elementos em causa poderá determinar que o dever de colaboração com o tribunal (e a realização da justiça) se sobreponha ao dever de segredo bancário (caso a escusa venha a ser julgada legítima), é imprescindível saber, por um lado, qual o acto impugnado e respectivos fundamentos e, por outro lado, qual o pedido formulado na impugnação judicial e quais as razões em que os Impugnantes o alicerçam.

Não facultando os autos esse conhecimento, também por esse motivo nunca se poderia por ora decidir o incidente.

Execução fiscal Suspensão Garantia

Sumário

I - A suspensão da execução fiscal só é possível nas situações previstas no art. 52.º da LGT e no art. 169.º do CPPT, ou seja, quando tenha sido deduzido meio procedimental ou processual que tenha por objecto a legalidade da dívida exequenda e desde que tenha sido prestada ou constituída garantia (ou tenha sido dispensada a prestação de garantia) ou efectuada penhora que garanta a dívida exequenda e o acrescido.

II - Não pode suspender-se a execução mediante a prestação ou constituição de garantia se não tiver sido deduzido nenhum dos referidos meios procedimentais ou processuais adequados à discussão da legalidade da dívida exequenda, ainda que o executado ainda esteja em prazo para o fazer e mesmo que afirme a intenção de vir a lançar mão de algum desses meios.

III - É certo que a execução fiscal pode chegar à fase da penhora antes de esgotado o prazo para o exercício dos referidos meios de defesa, mas isso é uma consequência da executoriedade da dívida (que se verifica tão

logo esgotado o prazo para o pagamento voluntário, não ficando dependente do não exercício de qualquer meio de defesa dentro de qualquer prazo) e da pretendida celeridade na sua cobrança e não constitui uma intolerável compressão dos direitos do executado, que sempre poderá obter a suspensão da execução fiscal tão logo deduzza esses meios de defesa e que, se neles vier a obter êxito, poderá ser ressarcido de todos os prejuízos sofridos.

IV - Se o legislador tivesse querido que a execução fiscal pudesse ficar suspensa, ainda que mediante a prestação de garantia, até ao termo do prazo para a utilização de determinados meios de defesa, mesmo que restrita a determinados fundamentos, por certo não teria deixado de o consagrar na letra da lei, tanto mais que na execução fiscal a suspensão tem um carácter verdadeiramente excepcional, sendo que é proibida nos casos não previstos da lei (cf. art. 36.º, n.º 3, da LGT) e, se dolosa, pode mesmo acarretar responsabilidade subsidiária do responsável (cf. art. 85.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT).

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 17 de Setembro de 2010

Processo n.º 00035/10.5BEAVR

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

O competente Serviço de Finanças instaurou uma execução fiscal contra uma sociedade comercial para cobrança coerciva de dívida proveniente de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC).

Na sequência da sua citação, a Executada, alegando estar em tempo para impugnar judicialmente a liquidação e ter a intenção de o fazer dentro do prazo legal, bem assim como de prestar garantia com vista à suspensão do processo executivo, pediu ao Chefe daquele Serviço de Finanças «se digne autorizar, desde já, a prestação de garantia relativamente à dívida em causa no processo supra identificado, no montante que vier a ser fixado para esse efeito, comprometendo-se a apresentar o comprovativo da entrega da impugnação judicial».

O requerimento foi indeferido com o fundamento de que a pretendida suspensão da execução fiscal não podia ser atendida por não haver ocorrido qualquer das circunstâncias previstas no n.º 1 do art. 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e porque o pedido de suspensão efectuado neste momento processual constituía um mero «expediente dilatório».

A Executada, invocando o disposto no art. 276.º do CPPT, pediu ao Juiz do competente Tribunal Adminis-

trativo e Fiscal que anulasse aquela decisão. Para tanto, alegou, em síntese, que deve admitir-se a «suspensão “antecipada” e condicionada» da execução fiscal nos casos em que «ainda não foi deduzida impugnação judicial ou reclamação graciosa, mas é intenção do contribuinte fazê-lo», sendo que o Chefe do Serviço de Finanças, ao decidir em sentido contrário, lhe causa prejuízo irreparável «por implicar o prosseguimento do processo executivo».

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal, considerando, em resumo, que à data em que foi proferida a decisão reclamada não tinha ainda sido comprovada a dedução de qualquer dos meios processuais a que alude o art. 169.º do CPPT e que, mesmo que a Executada tivesse sido admitida a prestar garantia, sempre a sua pretensão teria de improceder «uma vez que a acção, de Impugnação ou de Reclamação, ainda não se encontrava instaurada».

A Reclamante interpôs recurso desse despacho, pois, a seu ver, o Tribunal Administrativo e Fiscal fez errada interpretação e aplicação das normas legais, ao não aceitar que a execução fiscal seja suspensa, ainda que condicionadamente, quando o executado, ainda dentro do prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT, se propõe prestar garantia (ou o pagamento da dívida e do acrescido se encontra já garantido) e afirma pretender deduzir impugnação judicial.

QUESTÃO JURÍDICA

A suspensão da execução fiscal (interpretação e aplicação do disposto nos artigos 52º da LGT e 169º do CPPT).

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Primeiramente, impõem-se alguns considerandos no sentido de determinar qual foi o pedido formulado pela Executada ao Chefe do Serviço de Finanças. Na verdade, lido o respectivo requerimento verifica-se que o pedido aí formulado a final foi apenas o de que fosse admitido a prestar garantia, enquanto que a decisão do Chefe do Serviço de Finanças foi de indeferir a suspensão da execução fiscal, que entendeu ter sido o pedido formulado pela Executada.

Não faz sentido pedir, sem mais, a prestação de garantia. A prestação de garantia só faz sentido no âmbito do pedido de suspensão do processo de execução fiscal em razão da instauração de algum dos meios gratuitos ou contenciosos que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda.

A própria Executada, apesar de na parte final do requerimento que dirigiu ao Chefe do Serviço de Finanças

apenas lhe ter pedido que «se digne autorizar, desde já, a prestação de garantia relativamente à dívida em causa no processo supra identificado, no montante que vier a ser fixado para esse efeito, comprometendo-se a apresentar o comprovativo da entrega da impugnação judicial», no item 4º do mesmo requerimento deixou escrito que «pretende ver suspenso o presente processo executivo, mediante a prestação de garantia idónea, tal como se prevê nos arts. 169º e 199º do C.P.P.T.».

Daí que o Chefe do Serviço de Finanças tenha interpretado o pedido da Executada como pedido de suspensão da execução fiscal.

Aliás, se qualquer dúvida houvesse de que era essa a pretensão da Executada, a mesma desvanecer-se-ia face ao teor da alegação por ela aduzida na reclamação, da qual resulta claramente que a Executada quer evitar «o prosseguimento da execução fiscal para penhora», pedindo a «suspensão “antecipada» da execução fiscal, ainda que «condicionada à posterior prova da pendência de um dos meios de defesa previstos nos artigos 52º da L.G.T. e 169º do C.P.P.T.».

Temos pois que o pedido de prestação de garantia, por si só, não é admissível no processo de execução fiscal. Ou seja, o pedido de prestação de garantia tem natureza exclusivamente instrumental: ele só faz sentido como forma de obter a suspensão da execução fiscal na sequência da dedução de algum dos meios procedimentais ou processuais previstos no art. 52º da Lei Geral Tributária (LGT) e no art. 169º do CPPT.

Ora, do apontado carácter instrumental da prestação da garantia em sede de execução fiscal decorre que só fará sentido requerer essa prestação ou a respectiva dispensa no momento em que o executado lança ou já lançou mão de um meio processual que, nos termos do disposto no artigo 52º, nº 1, da LGT, é susceptível de implicar a suspensão da execução.

Pode, pois, dizer-se que a apresentação do referido meio procedimental ou processual que tenha por objecto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda surge como condição indispensável ao deferimento do pedido da prestação de garantia ou da respectiva dispensa, por isso que, como dissemos, a garantia tem na execução fiscal um inarredável carácter instrumental.

Deste modo, a pretensão do executado que, antes de ter instaurado qualquer meio processual gracioso ou contencioso que tenha a virtualidade de suspender a execução fiscal e sem que tenha sido notificado para o efeito, vem requerer a isenção da prestação de garantia e a consequente suspensão da execução fiscal, não pode, de forma alguma, proceder, na exacta medida em que lhe falece um requisito legal indispensável.

Afigura-se também irrelevante que o executado venha, posteriormente, a instaurar impugnação judicial ou a deduzir oposição à execução fiscal, porquanto o momento relevante para a aferição dos pressupostos de determinada pretensão, nomeadamente no que tange à respectiva oportunidade, é aquele em que a mesma é deduzida.

Sustenta a Recorrente que, estando ainda a correr o prazo para a dedução dos meios de defesa previstos no art. 52º da LGT e no art. 169º do CPPT, deveria admitir-se a prestação de garantia até ao final desse prazo, ficando o processo de execução fiscal suspenso “condicionalmente”, ou seja, sob a condição de o executado demonstrar a dedução do meio de defesa até ao termo do prazo para o efeito.

A argumentação da Recorrente esbarra desde logo no facto de haver meios de defesa que não estão sujeitos a prazo algum: é o caso da impugnação judicial que tenha por fundamento a nulidade ou a inexistência do acto que deu origem à dívida, que pode ser deduzida a todo o tempo (cf. art. 102º, n.º 2, do CPPT (embora o preceito legal apenas se refira à nulidade, haverá também que aplicá-lo no caso do fundamento ser a inexistência do acto impugnado «pois trata-se de uma forma de invalidade mais grave do que a nulidade e, por isso, por maioria de razão, se tem de aplicar o regime de impugnação a todo o tempo previsto para a nulidade» (cf. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, áreas Editora, 5.ª edição, I volume, anotação 10 ao art. 102º, pág. 736)). Ora, seguramente, ninguém sustentará que a execução fiscal possa ficar indefinidamente suspensa, ainda que mediante a prestação de garantia, mediante a mera declaração de intenção do executado de deduzir impugnação judicial com fundamento na nulidade ou na inexistência do acto tributário que deu origem à dívida exequenda. Estaria encontrado o modo de frustrar a cobrança coerciva das dívidas a efectuar mediante execução fiscal.

É certo que a execução fiscal pode chegar à fase da penhora antes de esgotado o prazo para o exercício dos referidos meios de defesa, mas isso é uma consequência da executoriedade da dívida (que se verifica tão logo esgotado o prazo para o pagamento voluntário, não ficando a sua exigibilidade dependente do não exercício de qualquer meio de defesa dentro de qualquer prazo) e da pretendida celeridade na sua cobrança e não constitui uma intolerável compressão dos direitos do executado, que sempre poderá obter a suspensão da execução fiscal tão logo deduza esses meios de defesa e que, se neles vier a obter êxito, poderá ser ressarcido de todos os prejuízos sofridos.

O legislador poderia ter adoptado uma construção jurídica no sentido de impedir a penhora antes de esgotados os prazos para a dedução de alguns meios de defesa, designadamente a impugnação judicial ou a reclamação graciosa, ainda que restritos a determinados fundamentos (excluindo necessariamente os que não estão dependentes de prazo), mas não o fez. E, por certo, não ignorava (cf. art. 9.º, n.º 3, do Código Civil) que a execução fiscal podia chegar à fase da penhora ainda antes de esgotados tais prazos.

Porque não o fez, não se afigura curial sustentar tal possibilidade mediante uma interpretação da lei que a letra da mesma não suporta ainda que minimamente.

Ademais, na execução fiscal a suspensão tem um carácter verdadeiramente excepcional, sendo que é proibida nos casos não previstos da lei (cf. art. 36.º, n.º 3, da LGT) e, se dolosa, pode mesmo acarretar responsabilidade subsidiária do responsável (cf. art. 85.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT).

Por tudo isto, afigura-se que a sentença recorrida não merece censura.

Execução fiscal Reclamação do acto do órgão da execução fiscal Legitimidade para reclamar Penhora de bem de terceiro

Sumário

I - Os artigos 103.º, n.º 2, da LGT, e 276.º do CPPT reconhecem aos interessados, sejam o executado ou outros, o direito de reclamarem para tribunal de todos os actos que tenham potencialidade lesiva, ou seja, que tenham capacidade de afectar a sua esfera jurídica.

II - Nos termos do disposto no 26.º do CPC, o juízo sobre a legitimidade para reclamar ao abrigo do art. 276.º do CPPT passa pela indagação sobre o interesse directo do reclamante, que será aferido pela utilidade ou prejuízo que da procedência ou improcedência da reclamação possa resultar para ele, sendo que nessa indagação são de considerar como titulares daquele interesse os sujeitos da relação controvertida, tal como a configura o reclamante.

III - Como é óbvio, cada um dos interessados só tem legitimidade (enquanto pressuposto processual) para reclamar dos actos susceptíveis de afectar a esfera jurídica dele e já não dos actos que apenas possam afectar a esfera jurídica dos demais.

IV - Alegando o executado que o imóvel que foi penhorado não lhe pertence, mas antes que é bem próprio do seu cônjuge, de quem está separado judicialmente de pessoas e bens e que entende não ser responsável pela dívida exequenda, carece de legitimidade para vir à execução fiscal reclamar do acto da penhora.

V - É que, enquanto executado e face aos termos em que configura a relação jurídica, não lhe adviria qualquer consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação (levantamento da penhora incidente sobre o prédio) nem qualquer repercussão negativa na sua esfera jurídica, no caso de improcedência da reclamação (cf. art. 26.º do CPC).

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 23 de Setembro de 2010

Processo n.º 00620/10.5BEPRT

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Um contribuinte, no âmbito da execução fiscal que corre termos contra ele pelo competente Serviço de Finanças e em que lhe estão a ser cobradas coercivamente dívidas provenientes de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) dos anos de 1998 a 2003, reclamou judicialmente pedindo ao Juiz do competente Tribunal Administrativo e Fiscal que a execução fosse declarada extinta quanto à dívida de IRS do ano de 1998, com fundamento em prescrição, e que fosse declarada a ilegalidade da penhora, por incidir sobre bem próprio da sua mulher.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal julgou no sentido de que o Reclamante carecia de legitimidade para invocar a ilegalidade da penhora, absolvendo a Fazenda Pública da instância no que concerne a esse pedido, e julgou a reclamação improcedente relativamente à invocada prescrição.

Inconformado com essa sentença na parte em que o julgou parte ilegítima relativamente ao pedido de declaração de ilegalidade da penhora, o Reclamante dela interpôs recurso.

QUESTÃO JURÍDICA

A interpretação e aplicação do disposto no artigo 276º do CPPT.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Na presente execução fiscal, veio o Executado reclamar judicialmente pedindo

- a declaração de prescrição relativamente a uma das dívidas exequendas (com a consequente extinção da execução fiscal quanto a essa dívida),

- o levantamento da penhora que aí foi efectuada de um prédio rústico, alegando que esta «é ilegal» porque «o imóvel penhorado é propriedade do cônjuge do executado, M », sendo que «constitui bem próprio do cônjuge do executado», tanto mais que «[o] casal encontra-se separado judicialmente de pessoas e bens», motivo por que «não existem bens comuns».

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal, depois de salientar que a primeira questão a apreciar é a da legitimidade do Executado enquanto pressuposto processual para pedir a declaração de ilegalidade e o levantamento da penhora, distinguindo-a da questão da legitimidade substantiva do cônjuge do Executado na execução fiscal, considerou que o Executado é parte ilegítima para pedir a declaração de ilegalidade da penhora, motivo por que declarou procedente a respectiva excepção, invocada na resposta, e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância no que se refere àquele pedido.

Para tanto, após um excursus sobre as doutrinas em torno da legitimidade como pressuposto processual, em resumo, considerou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal que a legitimidade se deve aferir pela utilidade decorrente da procedência ou pelo prejuízo decorrente da improcedência da acção, face aos termos em que o Reclamante configura a relação jurídica em litígio, nos termos do art. 26.º do Código de Processo Civil (CPC).

Assim, e tendo em conta que o Reclamante alega que a penhora é ilegal porque recai sobre bem próprio do seu cônjuge e que, por isso, não responde pela dívida exequenda, rematou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal que «tal como o reclamante configura a causa de pedir, é manifesto que não lhe assiste legitimidade para reclamar do acto de penhora, porquanto esse acto em si apenas afecta os direitos da proprietária do bem penhorado, qual seja M... ».

O direito e o interesse que se avoca o reclamante é exclusivo do interesse da proprietária do bem penhorado, que não do seu cônjuge de quem está separada judicialmente de pessoas e bens.

Pelo que, tal como vem configurada a reclamação pelo Reclamante o mesmo carece de legitimidade para intervir, por falta de interesse em agir contra a penhora efectuada em bem próprio do seu cônjuge, sendo que esta não afecta directamente a sua esfera jurídica».

Já quanto à invocada prescrição da dívida exequenda, a sentença julgou improcedente o pedido.

O Executado discordou do decidido quanto à sua legitimidade para pedir a declaração de ilegalidade da

penhora, motivo por que deduziu recurso da sentença nessa parte. Porquanto, entende que o art. 276.º do CPPT permite que «se reclame de decisões da administração tributária que afectem direitos de terceiro» - segundo alega, «[f]oi exactamente isso que fez» - e que «tem interesse em agir porque o artigo 276.º do CPPT lho atribui», sendo que «não se deverá aferir a legitimidade apenas pelo interesse em agir» pois, «[s]e o recorrente não agisse, ninguém teria legitimidade para agir, procedendo uma penhora ilegal sobre um bem de quem não é do executado».

Assim, a questão que cumpre apreciar e decidir nos presentes autos é a de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento quando decidiu que Executado carece de legitimidade para pedir a declaração de ilegalidade da penhora de um bem que não lhe pertence.

Nos termos do disposto no art. 103.º, n.º, 2, da Lei Geral Tributária (LGT) e 276.º do CPPT, a intervenção dos órgãos da administração tributária no processo de execução fiscal está sujeita a um apertado controle de legalidade, reconhecendo a lei aos interessados o direito de solicitarem a intervenção do titular judicial do processo (o juiz, pois que se trata de um processo judicial, no qual os órgãos da administração intervêm na realização de actos sem natureza jurisdicional), através da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, relativamente a todos os actos que tenham potencialidade lesiva, ou seja, que tenham capacidade de afectar a esfera jurídica do executado ou de terceiros.

É inquestionável que se impõe, até por imperativo constitucional (Cf. arts. 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa), garantir a todos os interessados, e não apenas ao executado, a possibilidade de sindicarem judicialmente todos os actos praticados no âmbito da execução fiscal pelas autoridades administrativas. Aliás, foi no sentido de dirimir quaisquer dúvidas quanto à possibilidade de outros interessados, que não apenas o executado, deduzirem reclamação ao abrigo do disposto no art. 276.º, possibilidade que a jurisprudência desde sempre reconheceu, que o legislador, através da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2002), veio dar nova redacção ao n.º 1 do preceito.

Mas, se, por um lado, é certo que o art. 276.º do CPPT atribui legitimidade quer ao executado quer a terceiros para reclamarem para o juiz das decisões do órgão de execução fiscal que afectem os seus direitos e interesses legítimos, não podemos olvidar que, «[c]onstituindo o processo uma sequência de actos dirigida à obtenção da decisão de mérito, a legitimidade, como uma das condições necessárias ao proferimento dessa decisão, isto é,

como pressuposto processual (geral), exprime a relação entre a parte no processo e o objecto deste (a pretensão ou pedido) e, portanto, a posição que a parte deve ter para que possa ocupar-se do pedido, deduzindo-o ou contradizendo-o.

Tal como no campo do direito material, há que a aferir, em regra, pela titularidade dos interesses em jogo (no processo), isto é, como dizem os n.ºs. 1 e 2 [do art. 26.º do CPC], pelo interesse directo (e não indirecto ou derivado) em demandar, exprimido pela vantagem jurídica que resultará para o autor da procedência da acção, e pelo interesse directo em contradizer, exprimido pela desvantagem jurídica que resultará para o réu da sua perda (ou, considerado o caso julgado material formado pela absolvição do pedido, pela vantagem jurídica que dela resultará para o réu)» (LEBRE DE FREITAS e outros, Código de Processo Civil Anotado, volume 1.º, Coimbra Editora, 1999, nota 2 ao art. 26.º, pág. 51).

Ou seja, o juízo, em concreto, sobre a legitimidade do Reclamante, sempre passará pela indagação, nos termos do art. 26.º do CPC (diz o art. 26.º do CPC: «1 - O autor é parte legítima quando tem interesse directo em demandar; o réu é parte legítima quando tem interesse directo em contradizer. 2 - O interesse em demandar exprime-se pela utilidade derivada da procedência da acção; o interesse em contradizer, pelo prejuízo que dessa procedência advenha. 3 - Na falta de indicação da lei em contrário, são considerados titulares do interesse relevante para o efeito da legitimidade os sujeitos da relação controvertida, tal como é configurada pelo autor»), do seu interesse directo em reclamar, que será aferido pela vantagem jurídica que para ele resultará da anulação da penhora e pela desvantagem jurídica que lhe advirá da manutenção da mesma, sendo que nessa indagação são de considerar como titulares daquele interesse os sujeitos da relação controvertida, tal como a configura o Reclamante.

Foi isso que fez, e bem, o Juiz do Tribunal *a quo*. Tendo em conta os termos em que o Reclamante configura a relação controvertida - o bem penhorado é de um terceiro que não é responsável pelas dívidas exequendas -, é manifesto que o Reclamante não tem interesse directo em reclamar, pois não lhe adviria qualquer consequência jurídica favorável de uma eventual procedência da reclamação (levantamento da penhora incidente sobre o prédio) nem qualquer repercussão negativa na sua esfera jurídica, no caso de improcedência da reclamação.

O que significa que o Reclamante é parte ilegítima no que concerne ao pedido de declaração de ilegalidade e consequente levantamento da penhora, como bem julgou o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

Não se pode, pois, subscrever a tese do Recorrente de que o art. 276.º lhe confere legitimidade para reclamar dos actos susceptíveis de afectar a esfera jurídica de terceiros. Como é óbvio, cada um dos interessados só tem legitimidade (enquanto pressuposto processual) para reclamar dos actos susceptíveis de afectar a esfera jurídica dele e já não dos actos que apenas possam afectar a esfera jurídica dos demais.

Finalmente, argumenta o Recorrente que «[s]e o recorrente não agisse, ninguém teria legitimidade para agir, procedendo uma penhora ilegal sobre um bem de quem não é executado», parecendo ignorar que, face aos termos em que configura a relação controvertida, sempre a proprietária do bem penhorado teria legitimidade para reagir contra a penhora (sempre nos termos em que o Recorrente configura a relação jurídica, através de embargos de terceiro, nos termos previstos nos arts. 167.º e 237.º e segs. do CPPT) e que não é pelo facto de, eventualmente, aquela ainda não ter conhecimento da penhora (o que não está demonstrado e apenas terá como consequência estar ainda em tempo para reagir contra a mesma), que lhe permitirá assumir a defesa de direitos ou interesses que não são seus.

Por tudo isto, a sentença recorrida fez correcto julgamento quanto à questão da legitimidade, motivo por que não merece qualquer reparo.

Oposição à execução fiscal Fundamentos de oposição Legalidade concreta da liquidação Ilegitimidade Convolação

Sumário

I - A alegação de que não são devidos os juros compensatórios que estão a ser cobrados coercivamente porque o prédio cuja transmissão deu origem à liquidação do imposto não estava na posse do oponente na data em que a AT considera que deveria ter sido efectuada a liquidação e o pagamento da sisa, não integra a segunda situação de ilegitimidade prevista no art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT, pois a liquidação de juros compensatórios não tem como pressuposto de incidência a posse, fruição ou propriedade de bem algum, mas antes o atraso numa liquidação (cf. art. 35.º da LGT).

II - Saber se a AT procedeu legitimamente quando procedeu à liquidação de juros compensatórios, designa-

damente se existiu ou não retardamento na liquidação da sisa devida pela transmissão de uma parcela de terreno, é questão que contende com a legalidade da liquidação.

III - A discussão da legalidade concreta (resultante da aplicação da lei ao caso) da liquidação da dívida exequenda é vedada em sede executiva, a menos que não exista meio judicial de impugnação ou recurso do acto de liquidação, o que nunca sucede quando a dívida exequenda teve origem num acto administrativo (cf. art. 204.º, n.º 1, alínea h), do CPPT, art. 268.º, n.º 4, da CRP, e arts. 97.º, n.º 1, alínea a), e 99.º do CPPT).

IV - A possibilidade de convalidação da oposição à execução fiscal em impugnação judicial (preconizada pelo art. 97.º, n.º 3, da LGT e pelo art. 98.º, n.º 4, do CPPT e que pode impor uma interpretação ampla do pedido formulado) está arredada quando à data em que foi deduzida a oposição estava há muito precludido o prazo para impugnar directamente.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 1 de Outubro de 2010

Processo n.º 00012/05.8BEMDL

Relator: Dr. Francisco Rothes

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Uma sociedade comercial deduziu oposição fiscal à execução fiscal que o competente Serviço de Finanças instaurou contra ela para cobrança coerciva de dívida proveniente de juros compensatórios devidos pelo retardamento da liquidação de Imposto Municipal de Sisa e acrescido.

A Oponente pediu ao Juiz do competente Tribunal Administrativo e Fiscal que

- julgasse a oposição «provada e procedente» com o fundamento previsto na alínea b) do art. 204.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), qual seja o de «não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, a possuidora do identificado prédio» (cuja transmissão deu lugar à liquidação da sisa) e, conseqüentemente, que se considere «a sua ilegitimidade e que não é devedora da quantia exequenda»;
- suspendesse a execução fiscal até ao trânsito em julgado da reclamação graciosa que deduziu contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, bem como até ao trânsito em julgado da decisão que ponha termo à

presente oposição à execução fiscal, para o que requereu que lhe fosse fixada garantia, a prestar mediante garantia bancária.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal indeferiu liminarmente o pedido de suspensão da execução fiscal com o fundamento de que o mesmo deveria ser dirigido e apresentado ao Chefe do Serviço de Finanças.

Esse despacho foi notificado à Oponente, que com ele se conformou.

A oposição prosseguiu para conhecimento do demais pedido e, a final, foi julgada improcedente com o fundamento que a alegação aduzida pela Oponente não é susceptível de integrar o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, mas antes se situa no âmbito da discussão da legalidade em concreto da liquidação.

Mais considerou que a execução fiscal não é o meio processual próprio para se discutir a legalidade concreta da liquidação e que a eventual convalidação da oposição à execução fiscal em impugnação judicial se revelaria acto inútil por à data em que foi apresentada a petição inicial estar já precludido o prazo para usar este meio processual.

A Oponente não se conformou com o decidido e recorreu dessa sentença, sustentando que a sentença não se pronunciou sobre a requerida suspensão da execução fiscal por força da reclamação graciosa e que a factualidade alegada integra o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea b) do art. 204.º, n.º 1, do CPPT e de que não podia deduzir impugnação judicial porque estava pendente reclamação graciosa ainda não decidida.

QUESTÃO JURÍDICA

A interpretação e aplicação do disposto no artigo 204.º, n.º 1, alíneas b) e h), do CPPT.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

As questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença

- enferma de nulidade por omissão de pronúncia quanto à questão da suspensão da execução fiscal por força da reclamação graciosa,

- fez correcto julgamento quando considerou que a alegação da Oponente não é subsumível a fundamento algum de oposição à execução fiscal, designadamente ao invocado - a ilegitimidade prevista no art. 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT - e que a Oponente pretendia discutir a legalidade em concreto da liquidação que deu origem à dívida exequenda e que a oposição à execução fiscal não é o meio processual próprio para o efeito.

A Recorrente começa por invocar a nulidade da sentença por omissão de pronúncia com o argumento de que nela não se conheceu da questão da suspensão da execução fiscal, que foi pedida na petição inicial.

Não há dúvida de que a Oponente suscitou a questão da suspensão da execução fiscal por força da reclamação graciosa que deduziu contra a liquidação que deu origem à dívida exequenda, tendo pedido ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal que suspendesse a execução fiscal e até que determinasse a prestação da garantia em ordem a essa suspensão.

A sentença não se pronunciou sobre a questão da suspensão, nem tinha que o fazer porque o pedido de suspensão tinha já sido indeferido em sede liminar.

Poderá eventualmente argumentar-se que em sede liminar o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal se pronunciou exclusivamente sobre o requerimento de prestação de garantia e já não sobre o pedido de suspensão. Tal argumentação não procede, pois o pedido de prestação de garantia não tem autonomia, nem faz sentido independentemente do pedido de suspensão da execução fiscal por força da instauração do meio procedimental ou processual em cujo âmbito tenha sido apresentada a garantia, resultando do disposto nos arts. 52.º da LGT e 169.º do CPPT o carácter instrumental daquele relativamente a este.

Ou seja, é manifesto que no despacho liminar, ao indeferir-se a requerida prestação de garantia, se indeferiu também o pedido de suspensão, como resulta das expressões aí referidas: «a Oponente requer a prestação de garantia bancária com vista à suspensão da execução» e «o requerimento de prestação de garantia para suspender o processo executivo deve ser dirigido e apresentado ao órgão de execução fiscal onde pende o processo».

Mas, mesmo que se entendesse ter havido omissão de pronúncia, o que não concedemos, nunca poderia

proceder o pedido de suspensão da execução fiscal. Isto, dando de barato que a oposição à execução fiscal seja o meio próprio para pedir a suspensão da execução fiscal, questão relativamente à qual a jurisprudência está longe de ser pacífica. É que, não estando demonstrado que a dívida exequenda se encontre garantida por forma alguma, nunca a mera pendência da reclamação graciosa poderia ter como consequência a suspensão da execução fiscal.

O recurso não pode, pois, ser provido com fundamento na invocada nulidade por omissão de pronúncia.

A Recorrente invoca também que a sentença enferma de erro de julgamento por não ter atendido a sua alegação de «não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, a possuidora do identificado prédio», o que considera ter como consequência «a sua ilegitimidade» e levar à conclusão de que «não é devedora da quantia exequenda».

Desde logo, cumpre ter presente que a Oponente questiona a validade da liquidação de juros compensatórios de sisa que deu origem à dívida exequenda. Mais concretamente, sustenta que a liquidação e pagamento da sisa foram efectuados no momento em que o deveriam ter sido, motivo por que não deveria ter sido efectuada a liquidação de juros compensatórios; questiona igualmente o próprio procedimento de liquidação, alegando que nele não foi observado o direito de audiência prévia, e a falta de fundamentação da liquidação. Ou seja, a Oponente pretende discutir a legalidade da liquidação de juros compensatórios que lhe foi efectuada.

Ora, a legalidade em concreto (ilegalidade que resulta da aplicação da lei ao caso concreto, por oposição à legalidade em abstracto, que é a que reside «na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente da situação real a que a lei foi aplicada nem do circunstancialismo em que o acto foi praticado») (cf. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, Áreas Editora, 5.ª edição, II volume, anotação 4 ao art. 204.º, pág. 323)) da liquidação da dívida exequenda não pode ser discutida em sede de oposição à execução fiscal, a menos «que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação» (cf. art. 204.º, n.º 1, alínea h), do CPPT), o que apenas acon-

tecerá nos casos em que a liquidação não resulte de acto administrativo.

No entanto, quanto às dívidas criadas por actos administrativos e ou tributários nunca existe a possibilidade de discutir a respectiva legalidade em sede de oposição à execução fiscal. Na verdade, o direito de recurso contencioso contra quaisquer actos administrativos, independentemente da sua forma, desde que lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos está hoje constitucionalmente consagrado (art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP)) e a garantia do recurso contencioso configura-se, de acordo com o entendimento unânime, como tendo a natureza de um direito fundamental, análogo aos “direitos, liberdades e garantias”.

Assim, a discussão da legalidade da liquidação da dívida exequenda na oposição à execução só é permitida nos casos em que, por via do “âmbito da execução fiscal” definido no art. 148.º do CPPT, são cobradas dívidas, através de tal processo, que não foram criadas por acto administrativo. Só em relação a estas se pode afirmar que o executado não tem a possibilidade de utilizar meio judicial de impugnação ou recurso para sindicar a respectiva legalidade.

Deste modo, decidiu bem o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal ao considerar que não era possível discutir nesta sede a legalidade da liquidação da dívida exequenda.

A Recorrente sustenta que a sua alegação, de que não foi possuidora do prédio no período a que respeita a dívida, integra o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT.

Mas não é assim, como também bem decidiu a sentença recorrida. A segunda situação prevista naquele preceito legal - a do executado figurar no título executivo, mas não ter sido o possuidor dos bens que originaram a dívida, no período a que esta respeita - reporta-se a um tipo de ilegitimidade que só pode verificar-se quando a posse, fruição ou propriedade (embora o preceito só se refira à falta de posse, deve considerar-se aplicável às situações em que a propriedade ou a fruição de bens surja como pressuposto da incidência do tributo, como salienta JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., II volume, anotação 13 ao art. 204.º, pág. 333) de determinados bens

seja pressuposto da incidência do tributo em execução, ou seja, apenas pode verificar-se em relação ao Imposto Municipal sobre Imóveis e às extintas Contribuição Autárquica e Contribuição Predial e aos impostos rodoviários cuja incidência tenha a ver com a posse dos veículos.

Ora, no caso sub judice, a dívida exequenda não provém de imposto que tenha como pressuposto da sua incidência a posse, fruição ou propriedade de qualquer bem, mas antes sobre juros compensatórios, que têm como pressuposto o atraso numa liquidação (note-se que nem sequer o imposto de sisa tinha como pressuposto da sua incidência a posse, fruição ou propriedade de quaisquer bens, mas antes a transmissão de bens (cf. art. 1.º do Código daquele imposto)) (cf. art. 35.º da LGT).

O que a Oponente pretende, pois, é questionar a legalidade da liquidação dos juros compensatórios, mas essa discussão não pode ter lugar em sede de oposição à execução fiscal.

Nunca poderia, pois, o recurso ser provido com este fundamento.

Finalmente, também decidiu bem a sentença ao pronunciar-se pela impossibilidade de convalidação, preconizada pelo art. 97.º, n.º 3, da LGT e pelo art. 98.º, n.º 4, do CPPT, da oposição à execução fiscal em impugnação judicial.

É que, se é certo que a tal não obstava o pedido formulado, a verdade é que o prazo para impugnar directamente estava já precludido por terem decorrido mais de noventa dias sobre o termo do prazo para pagamento voluntário e os fundamentos invocados apenas poderem determinar a anulação da liquidação (cf. art. 102.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do CPPT).

Por outro lado, uma vez que a Oponente reclamou graciosamente contra a liquidação, sempre lhe fica aberta a via da impugnação judicial (caso a reclamação graciosa seja indeferida, o contribuinte pode impugnar no prazo de 15 dias após ser notificado da decisão de indeferimento, nos termos do disposto no art. 102.º, n.º 2, do CPPT).

Nestes termos, é negado provimento ao recurso.

PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

Responsabilidade subsidiária Gerência de facto Insuficiência instrutória Despacho interlocutório Inadmissibilidade de recurso do despacho que negou a reforma

Sumário

I - Discordando a parte do despacho judicial que indeferiu o pedido de adiamento da inquirição formulado com base na impossibilidade do mandatário estar presente na data designada deve interpor recurso desse despacho, sendo que o n.º 3 do art. 669.º do CPC lhe permite que, nas alegações de recurso, peça a reforma do despacho nos termos do art. 669.º, n.º 2, alínea a), do mesmo Código.

II - Se, ao invés de recorrer desse despacho, a parte opta por pedir a reforma do mesmo, não pode depois interpor recurso do despacho que desatendeu o pedido de reforma, pois tal possibilidade está expressamente vedada pelo do art. 670.º, n.º 2, do CPC

III - O tribunal ad quem não fica vinculado pela decisão do tribunal a quo quanto à admissibilidade do recurso (art. 687.º, n.º 4, do CPC).

IV - À luz do regime da responsabilidade subsidiária prevista no art. 24.º, n.º 1, da LGT, em qualquer das suas duas alíneas, a possibilidade de reversão não se basta com a gerência de direito, mas também não requer esta, exigindo-se, isso sim, o exercício de facto da gerência.

V - É ao exequente que compete demonstrar a verificação dos pressupostos da reversão da execução fiscal.

VI - Não há uma presunção legal que imponha a conclusão de que quem tem a qualidade de gerente de direito exerceu a gerência de facto, mas 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

da Pública, pode, usando de regras de experiência, inferir a gerência de facto.

VII - Não pode é o tribunal inferir a gerência de facto automática e exclusivamente com base na gerência de direito, sob pena de reconduzir a presunção judicial a uma presunção legal.

VIII - Porque o princípio do inquisitório preside ao processo tributário, tendo a exequente alegado no despacho de reversão factos tendentes a demonstrar a gerência efectiva, impõe-se ao Tribunal, ainda que oficiosamente (cf. arts. 13.º do CPPT e 99.º da LGT), promover a produção de prova sobre os mesmos.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 8 de Abril de 2010

Processo n.º 00351/05.8BEBRG

Relator: Dr. Francisco Rothes

Reclamação/recurso em execução fiscal Pedido de dispensa de garantia Prazo

Sumário

I - A não apreciação, em sede de sentença, de qualquer questão submetida a julgamento pela Reclamante, na medida em que tal conhecimento se não mostre prejudicado pela solução que possa ter sido dada a qualquer outra questão, igualmente suscitada, importa a nulidade daquela decisão, por omissão de pronúncia - artigos 125º n.º 1 do CPPT e 668º, n.º 1, alínea d), do CPC.

II - No caso de o executado requerer o pagamento em prestações e pretender ser dispensado de prestar garantia, deverá requerer a sua dispensa na própria petição do pagamento em prestações, invocando os respectivos fundamentos, dentro do prazo em que deve formular tal pedido, que é o de 30 dias, previsto para a oposição (arts. 189º, n.º 2, 196º, n.º 1, 199º, n.º 3 e 203º, n.º 1, do CPPT).

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 15 de Abril de 2010

Processo n.º 02073/09.1BEPRT

Relator: Dr. Moisés Rodrigues

Oposição à execução fiscal

Causa de pedir

Omissão de pronúncia

Falsidade do título executivo

Sumário

I - A causa de pedir são os factos materiais e concretos que integram o facto jurídico que serve de fundamento ao pedido, sendo que no caso da oposição à execução fiscal só são admissíveis como causas de pedir os factos subsumíveis a qualquer das alíneas do art. 204.º, n.º 1, do CPPT, sendo que há diferentes causas de pedir quantas as realidades que se invoquem que sejam subsumíveis, ainda que mais do que uma vez, ao mesmo fundamento abstracto de oposição à execução fiscal.

II - Com algumas excepções (v.g. a prescrição e a duplicação de colecta), o tribunal está sujeito ao princípio do dispositivo no que respeita às causas de pedir em que se funda o pedido de extinção da execução fiscal formulado em processo de oposição à execução fiscal.

III - Para os efeitos previstos no art. 125.º do CPPT (e no art. 668.º do CPC), as questões são consubstanciadas por um pedido de tutela jurídica (pedido) relativamente a matéria de facto ou de direito relativamente a qual exista controvérsia com base em alegadas razões de facto ou de direito (causa de pedir).

IV - O juiz não tem que efectuar o julgamento de todos os factos alegados, antes lhe cumprindo seleccionar, de entre aqueles e de entre os que lhe seja lícito conhecer officiosamente, os que interessam à decisão da causa, à luz das diversas à luz das diversas soluções de direito plausíveis (cf. art. 511.º, n.º 1, do CPC).

V - A falsidade que pode servir de fundamento à oposição à execução fiscal refere-se exclusivamente à desconformidade entre o título executivo e a base fáctico-documental cuja atestação nele se exprime, às divergências entre o teor do título e os conhecimentos ou outros instrumentos de cobrança que nele se referem como lhe estando subjacentes e já não à divergência entre a realidade e o acto tributário subjacente a esses instrumentos, vício este que se refere, não ao título, mas ao acto de liquidação.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 15 de Abril de 2010

Processo n.º 02286/06.8BEPRT

Relator: Dr. Francisco Rothes

Reclamação

Pagamento em prestações

Prazo para formular o pedido

Inadmissibilidade da reclamação

Sumário

I - O prazo para formular o pedido de pagamento em prestações no processo de execução fiscal, no caso de ter havido suspensão do processo determinada pela pendência de reclamação graciosa, primeiro, e de recurso hierárquico, de seguida, é de 15 dias, a contar da notificação da decisão proferida neste último (cf. art. 198.º, n.º 8, do CPPT).

II - Se o pedido for indeferido com fundamento em intempestividade, a forma de o executado reagir contra essa decisão é suscitando a sua sindicância judicial através da reclamação prevista no art. 276.º do CPPT.

III - Se o executado, ao invés de reclamar judicialmente da decisão que lhe indeferiu o pedido de pagamento em prestações, apresenta junto do órgão da execução fiscal novo requerimento em que sustenta a tempestividade daquele pedido, ainda que com base em nova argumentação de facto e de direito, não pode, depois de esgotado o prazo para reclamar daquela decisão, reclamar judicialmente da decisão que lhe indeferiu este último requerimento, pois a decisão da intempestividade do pedido de pagamento em prestações já se consolidou na ordem jurídica.

IV - Não pode sequer ponderar-se a possibilidade de entender a reclamação como respeitante à primeira decisão, por estar já esgotado o prazo para dela reclamar, sendo que o novo requerimento dito em II não tem a virtualidade de interromper ou de suspender o prazo para o efeito.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 6 de Maio de 2010

Processo n.º 00116/10.5BEPNF

Relator: Dr. Francisco Rothes

Reclamação

Responsabilidade subsidiária

por coima

Reversão

Excussão prévia Constitucionalidade Erro na forma do processo

Sumário

I - Sendo o despacho totalmente omisso quanto aos fundamentos de direito por que foi efectuada a reversão, nunca poderá considerar-se que a dívida exequenda seja outra senão a que consta do título executivo.

II - A cobrança efectuada ao responsável subsidiário de dívida de coima aplicada ao responsável originário constitui transmissão da obrigação de cumprimento da coima e viola o princípio constitucional da intransmissibilidade das penas e viola os direitos de audiência e de defesa, consagrados, respectivamente, no n.º 3 do art. 30.º e no n.º 10 do art. 32.º, ambos da CRP.

III - Em face do preceituado no art. 23.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, não é necessária a prévia excussão do património do devedor originário para que seja possível a reversão, sendo bastante que se verifique a fundada insuficiência desse património.

IV - No entanto, porque a possibilidade de cobrança da dívida através dos bens do responsável subsidiário está dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário, até que esta esteja verificada deve a execução fiscal ser suspensa relativamente ao responsável subsidiário revertido.

V - Se o órgão de execução fiscal não ordena a suspensão, mesmo depois dela lhe ser solicitada pelo revertido, pode este reagir contenciosamente contra essa decisão, sendo a reclamação prevista no art. 276.º do CPPT o meio processual próprio para o efeito.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 6 de Maio de 2010

Processo n.º 00769/09.7BEAVR

Relator: Dr. Francisco Rothes

Execução fiscal Anulação da venda Falta de notificação ao credor reclamante do despacho que determinou a venda

Sumário

I - Como resulta do disposto no art. 257.º, n.º 1, alínea c), do CPPT, a anulação da venda efectuada em exe-

cução fiscal pode fundar-se no art. 909.º, n.º 1, alínea c), do CPC, segundo o qual a venda fica sem efeito «se for anulado o acto da venda, nos termos do artigo 201.º».

II - Este art. 201º do CPC estabelece que «a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa», pelo que a anulação da venda com o referido fundamento depende, não só de ter ocorrido, relativamente ao acto da venda ou aos actos anteriores que lhe dizem respeito, a omissão de um acto ou de uma formalidade legal, como também de essa omissão poder ter influído no resultado da venda.

III - Após a entrada em vigor do CPPT, a reclamação de créditos passou a preceder a venda, pelo que, quando é proferido o despacho determinativo da venda, a credora com garantia real que tenha reclamado os seus créditos já detém o estatuto de credora reclamante para todos os legais efeitos, razão por que se impõe a sua notificação desse despacho em harmonia com o disposto no art. 886.º-A, n.º 4, do CPC.

IV - O mesmo não acontecia no âmbito do regime do CPT, em que a venda era efectuada antes da reclamação de créditos, pelo que os credores com garantia real, à data da venda, ainda não detinham a qualidade de reclamantes e, por isso, não tinham de ser notificados do despacho que ordenava a venda (por isso, só podiam invocar, por analogia, a nulidade por omissão do preceituado no n.º 3 do art. 864.º do CPC, a qual, porém só importa a anulação da venda se o exequente tiver sido o seu exclusivo beneficiário). V - É ao tribunal que compete, no seu prudente arbítrio, analisar a influência que a omissão da notificação do despacho determinativo da venda ao credor reclamante pode ter na realização das providências executivas, não sendo necessário que seja feita prova de que ela teve efectivamente essa influência.

VI - É manifesto que a falta de notificação da venda ao credor reclamante é susceptível de influir na venda quando o crédito reclamado é do montante de € 90.058,80 e está garantido por hipoteca que assegura um montante máximo de Esc. 28.128.060\$00 e o imóvel, avaliado para efeitos da venda em execução fiscal em € 140.000,00, foi vendido por € 42.000,00.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 27 de Maio de 2010

Processo n.º 01183/07.4BEBRG

Relator: Dr. Francisco Rothes

Execução fiscal Anulação da venda Legitimidade Falta de correspondência entre o que foi anunciado e vendido

Sumário

I - O juiz não tem que efectuar o julgamento de todos os factos alegados, antes lhe cumprindo seleccionar, de entre aqueles e de entre os que lhe seja lícito conhecer officiosamente, os que interessam à decisão da causa, à luz das diversas à luz das diversas soluções de direito plausíveis (cf. art. 511.º, n.º 1, do CPC).

II - A legitimidade para pedir a anulação da venda com fundamento em erro sobre a coisa vendida ou suas qualidades, por falta de conformidade com o anunciado é exclusivamente do comprador (aí se incluindo o preferente e o remidor, se for caso disso) como resulta do disposto no art. 908.º, n.º 1, do CPC, conjugado com o art. 257.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.

III - Não é possível extrair do art. 257.º do CPPT a possibilidade do credor hipotecário pedir a anulação da venda com fundamento em erro sobre a coisa vendida ou suas qualidades, por falta de conformidade com o anunciado.

IV - No entanto, a divergência entre o que foi anunciado e o que foi vendido, a verificar-se e se susceptível de influir na venda, pode constituir uma nulidade do processo (cf. art. 201.º, n.ºs 1 e 2, do CPC).

V - A anulação da venda pode ter por fundamento e ser consequência da nulidade do processo, como resulta do disposto no art. 909.º, n.º 1, alínea c), do CPC, conjugado com a alínea c) do art. 257.º, n.º 1, do CPPT.

VI - O credor reclamante tem legitimidade para pedir a anulação da venda com o fundamento dito em IV.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 27 de Maio de 2010
Processo n.º 00165/08.3BECBR
Relator: Dr. Francisco Rothes

Impugnação judicial Presunção de veracidade da declaração

Ónus da prova

Sumário

I - Presumem-se verdadeiras as declarações apresentadas pelos contribuintes nos termos da lei (cf. art. 75.º, n.º 1, da LGT).

II - Estando em causa a liquidação de IRS com base em rendimentos do trabalho dependente, a declaração que beneficia da referida presunção é a apresentada pelo sujeito passivo (a declaração apresentada para efeitos de IRS pelo trabalhador) e já não a apresentada pela entidade patronal ao abrigo do disposto no art. 113.º do CIRC, a qual apenas beneficia daquela presunção em sede de tributação desta entidade em sede de IRC.

III - Assim, existindo divergência entre aquelas declarações, não pode a AT, exclusivamente com base na declaração da entidade patronal, proceder à correcção dos rendimentos do trabalho dependente declarados pelo trabalhador.

IV - Porque compete à AT a prova dos factos constitutivos do direito de tributar (cf. art. 74.º, n.º 1, da LGT), se não recolher prova suficiente da existência do facto tributário ou de que a dimensão do facto tributário é diferente da declarada, não pode proceder à correcção da matéria tributável cuja declaração respeita os termos legais nem à consequente liquidação adicional.

V - Caso a AT proceda a essa liquidação e o contribuinte impugne judicialmente esse acto, em sede de impugnação judicial o ónus da prova da verificação dos pressupostos da tributação é da AT, pois o princípio consagrado no art. 74.º, n.º 1, da LGT, para o procedimento tributário, logra também aplicação em sede judicial, como resulta do disposto no art. 100.º do CPPT, que no seu n.º 1 dispõe que «sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado».

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 27 de Maio de 2010
Processo n.º 00097/03
Relator: Dr. Francisco Rothes

Revisão de sentença Documento inexistente à data da sentença

Possibilidade de obtenção do documento

Sumário

I - Nos termos do disposto no art. 293.º do CPPT, a sentença transitada em julgado pode ser objecto de revisão nos casos aí previstos sob o n.º 2, designadamente no caso de «documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita».

II - Se os documentos apresentados como fundamento do pedido de revisão, apesar de terem sido emitidos com data ulterior à da sentença cuja revisão se pretende, se reportam a factos anteriores à data em que foi proferida a sentença e nada obstava a que o recorrente os tivesse obtido até essa data (sendo, aliás, que o recorrente nada alegou no sentido dessa impossibilidade), só o não tendo feito por determinação sua ou negligência, não se verifica um dos requisitos enunciados no citado n.º 2 do art. 293.º do CPPT, motivo por que o pedido de revisão não pode proceder.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 9 de Junho de 2010
Processo n.º 00159/08.9BEMDL-A
Relator: Dr. Francisco Rothes

Reclamação do acto do órgão da execução fiscal Incorporação da reclamação na execução Nulidade processual Citação

Sumário

I - A reclamação deduzida ao abrigo do art. 276.º do CPPT deve ser incorporada no processo de execução fiscal de execução fiscal e, se o não foi, nem sequer este lhe foi apensado, verifica-se uma irregularidade processual (omissão de um acto que a lei prescreve) que, se susceptível de influir na decisão da causa, constitui nulidade (cf. art. 201.º do CPC).

II - É manifesta a susceptibilidade da falta da incorporação da reclamação no processo de execução fiscal influir na respectiva decisão, tanto mais se dos elementos constantes do processo se refere mais do que uma cita-

ção do executado e até mais do que uma citação pessoal (a citação a que o art. 49.º, n.º 1, da LGT confere efeito interruptivo da prescrição não é a citação através de postal nos termos do art. 191.º do CPPT, relativamente à qual a lei não estabelece qualquer presunção do seu recebimento e respectiva data, e que tem carácter provisório, e que a citação só é de considerar efectuada, nos termos do art. 193.º do mesmo código, após a penhora, quando for feita pessoalmente ou, caso a citação pessoal se não mostre possível, editalmente, sendo que só a consulta do processo de execução fiscal permitirá estabelecer a pertinente factualidade).

III - Apesar de a não incorporação da reclamação no processo de execução fiscal não constar do rol das nulidades insanáveis previstas nos arts. 98.º ou 165.º do CPPT, porque se trata de um vício mais grave que o da falta de informações oficiais, não pode deixar de se lhe conceder tratamento idêntico, designadamente quanto ao seu conhecimento oficioso.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 17 de Junho de 2010
Processo n.º 00651/09.8BEPNF
Relator: Dr. Francisco Rothes

IRS Facturas que não titulam operações reais Julgamento da matéria de facto Anulação da sentença

Sumário

I - No julgamento da matéria de facto a efectuar na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre a factualidade alegada e sobre a que lhe seja lícito conhecer officiosamente e que se apresente relevante para a decisão a proferir à luz das diversas soluções de direito plausíveis (cf. art. 511.º, n.º 1, do CPC), discriminando também a matéria provada da não provada e fundamentando as suas decisões, procedendo à apreciação crítica e especificando os fundamentos decisivos para a sua convicção (cf. art. 123.º, n.º 2, do CPPT e art. 653.º, n.º 2, do CPC).

II - Se o juiz não se pronuncia sobre a matéria de facto relevante, não discrimina devidamente a matéria de facto provada da não provada e se, em relação àquela,

não procede à análise crítica dos meios de prova (não valorando, designadamente, o relatório da fiscalização e não dizendo sequer se estão ou não provados os factos que a AT aí verteu e que a levaram a concluir pela falta de credibilidade da declaração, nem procedendo ao confronto crítico dos meios de prova conflituantes), antes se limitando a apresentar como fundamentação do seu julgamento quanto aos factos uma referência genérica aos meios de prova que o terão suportado, fica o Tribunal ad quem impedido de sindicar esse julgamento.

III - A ilegalidade referida em II impõe a anulação oficiosa da sentença, ao abrigo do disposto no art. 712.º, n.º 4, do CPC, e a devolução dos autos à 1.ª instância, a fim de aí ser completada a instrução, fixada a matéria de facto pertinente e, depois, ser proferida nova sentença.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 17 de Junho de 2010
Processo n.º 00115/04.6BEPRT
Relator: Dr. Francisco Rothes

Segunda citação Caducidade do direito de oposição Omissão de pronúncia

Sumário

I - Se o executado não exerceu o direito de oposição dentro do prazo que a lei fixa para esse efeito após a citação, verifica-se a caducidade do respectivo direito, motivo por que, ainda que a AT, ao arrepio da lei, efectue uma segunda citação, esta não tem a virtualidade de reabrir um prazo já findo, nem de fazer renascer um direito já precludido pois o direito é concedido por lei e não fica na dependência da vontade das partes, do juiz ou da AT.

II - A (indevida) repetição da citação apenas poderá relevar ao nível da condenação em custas, devendo dispensar-se do seu pagamento o executado que veio deduzir oposição na sequência de uma segunda citação feita indevidamente e na qual se lhe indicava prazo para a oposição (cf. art. 161.º, n.º 6, do CPC), mas nunca para efeitos de reabrir a possibilidade de exercício de um direito já caducado.

III - Declarada a caducidade do direito de deduzir oposição, não cumpre ao tribunal conhecer de qualquer

outra questão de mérito, ainda que do conhecimento oficioso, designadamente a prescrição das dívidas exequendas (sendo que esta sempre poderá ser suscitada ao órgão da execução fiscal, com possibilidade de reclamação judicial ao abrigo do art. 276.º do CPPT de eventual decisão de indeferimento).

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 25 de Junho de 2010
Processo n.º 01343/09.3BEBRG
Relator: Dr. Francisco Rothes

IRS Rendimentos auferidos no estrangeiro Residente em território português Não aplicação da convenção Fundamentação a *posteriori* Apresentação de documentos na fase de recurso Prescrição da obrigação tributária

Sumário

I - Em sede de impugnação judicial pode conhecer-se da prescrição da obrigação tributária que teve origem na liquidação impugnada, não como fundamento da impugnação, mas como motivo de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide (cf. art. 287.º, n.º 1, alínea e), do CPC), pois, verificada que seja a prescrição, mesmo que a impugnação fosse julgada improcedente, a AT não poderia exigir a respectiva dívida.

II - No entanto tal só deve fazer-se quando o processo forneça todos os elementos para a decisão, designadamente, todos os que permitam aferir da existência de causas interruptivas ou suspensivas do prazo de prescrição.

III - Não é lícita a apresentação de documentos com as alegações de recurso (cf. arts. 743.º, n.º 3, e 706.º, n.ºs 1 e 2, do CPC), a menos que se trate de documentos cuja junção apenas se tenha tornado necessária em virtude do julgamento no tribunal a quo (art. 706.º, n.º 1, do CPC),

que não tenham podido ser apresentados até ao encerramento da discussão da causa em 1.^a instância (art. 524.º, n.º 1, do CPC), que se destinem a provar factos posteriores à petição e à resposta ou cuja apresentação se tenha tornado necessária por virtude de ocorrência ulterior à apresentação destas peças processuais (art. 524.º, n.º 2, do CPC).

IV - Estando em causa a rendimentos auferidos no ano de 1995 por um cidadão português nos EUA relativos a um prémio de loto sobre os mesmo apenas incidirá IRS caso o mesmo seja residente em território português (art. 15.º do CIRS).

V - A residência deve aferir-se face ao disposto no art. 16.º do CIRS, não havendo sequer que indagar da aplicação das regras da Convenção entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América Para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento pois esta (aprovada pela Resolução da Assembleia da República com o n.º 39/95, de 12 de Outubro, e com troca de instrumentos de ratificação em 18 de Dezembro de 1995, de acordo com o Aviso n.º 35/96) apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1996, nos termos do art. 30.º, n.º 2, da Convenção.

VI - Porque compete à AT a prova dos factos constitutivos do direito de tributar, a ela competia demonstrar que o contribuinte era residente em Portugal no ano de 1995, o que deveria ter feito à luz dos critérios definidos pelo art. 16.º do CIRS, não bastando para esse efeito a mera referência (conclusiva e não documentada) a uma informação que lhe teria sido remetida pela Administração fiscal dos EUA, tanto mais que a esta não compete definir a residência do contribuinte à luz da legislação portuguesa.

VII - No domínio do contencioso de mera legalidade, que é o da impugnação judicial prevista no processo tributário, o tribunal só pode formular o seu juízo sobre a validade do acto à luz da fundamentação contextual integrante do próprio acto, sendo totalmente irrelevantes para esse efeito outros fundamentos que não os que foram oportunamente externados.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 25 de Junho de 2010
Processo n.º 00232/01
Relator: Dr. Francisco Rothes

Reclamação de decisão do órgão da execução fiscal

IVA

Juros indemnizatórios Meio processual próprio

Sumário

1. O processo de reclamação previsto nas normas dos artigos 276.º e seguintes do CPPT tem a sua esfera de aplicação circunscrita à execução fiscal constituindo-se, verdadeiramente, como um seu incidente através do qual se pretende a sindicância de um acto praticado num processo de execução fiscal e não já de actuações da administração tributária que se situem fora desse âmbito.

2. Daí que esse processo de reclamação não seja o meio processual próprio para o sujeito passivo fazer valer o direito, de que se arroga titular, ao pagamento de juros indemnizatórios previsto no n.º 8 do artigo 22.º do CIVA.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 2 de Julho de 2010
Processo n.º 00148/10.3BEPRT
Relator: Dr. Álvaro Dantas

Prescrição da obrigação tributária

Facto interruptivo

Citação postal (art. 191.º do CPPT) *versus* citação pessoal Paragem do processo de execução fiscal

Sumário

I - Se até 31 de Dezembro de 1998, data após a qual entrou em vigor a LGT, não ocorreu qualquer facto a que o art. 34.º do CPT concedesse efeito interruptivo ou suspensivo do prazo de prescrição do IRS do ano de 1996, tal prazo é o de oito anos fixado no art. 48.º, n.º 1, daquela Lei, a contar com início em 1 de Janeiro de 1999, atento o disposto no art. 297.º do CC (disposição legal que regula a sucessão no tempo de leis que fixam diferentes prazos de prescrição, como estipula o art. 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, diploma que aprovou a LGT).

II - De acordo com o disposto no art. 49.º, n.º 1, da LGT (na redacção da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho), a citação interrompe a prescrição.

III - A citação a que o art. 49.º, n.º 1, da LGT confere efeito interruptivo da prescrição não é a citação através de postal nos termos do art. 191.º do CPPT, relativamente à qual a lei não estabelece qualquer presunção do seu recebimento e respectiva data, e que tem carácter provisório, mas a citação efectuada, nos termos do art. 193.º do mesmo código, após a penhora, quando for feita pessoalmente ou, caso a citação pessoal se não mostre possível, a citação edital.

IV - O n.º 2 do art. 49.º da LGT, que previa a cessação do efeito interruptivo para os casos de paragem do processo por mais de um ano por motivo não imputável ao contribuinte e sua degradação em efeito suspensivo, foi revogado pelo art. 90.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, ressalvando-se unicamente os casos em que em 1 de Janeiro de 2007 se tivesse já completado um ano de paragem do processo por facto não imputável ao sujeito passivo (art. 91.º da referida Lei).

V - A paragem do processo de execução fiscal por força da suspensão decorrente da instauração de oposição (estando garantido o pagamento da dívida exequenda e do acrescido), deixa de poder considerar-se imputável ao executado quando a oposição fica parada por mais de um ano por motivo que não lhe é imputável.

VI - Assim, tendo a interrupção da prescrição sido determinada pela citação dita em III, que foi efectuada em 2005, e demonstrando-se que a execução fiscal, à data de 1 de Janeiro de 2007, ainda não tinha parado por período superior a 1 ano por motivo não imputável ao executado, não há que aplicar o disposto no n.º 2 do art. 49.º da LGT, não podendo no momento presente considerar-se prescrita a dívida exequenda.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 2 de Julho de 2010

Processo n.º 00141/10.6BECBR

Relator: Dr. Francisco Rothes

Prescrição da dívida exequenda Falta de pressupostos para o exercício da reversão

Ónus da prova quanto à verificação dos pressupostos da responsabilização subsidiária

Sumário

1 - A prescrição da dívida é fundamento legal de oposição à execução fiscal e verificada tal excepção deve consequentemente determinar-se a procedência da oposição e a extinção da execução.

2 - O art.º 13º do CPT consagra apenas uma presunção legal a favor da AF, que é a da presunção da culpa do gerente relativamente ao depauperamento do património societário.

3 - Todavia, não consagra qualquer outra presunção legal, designadamente a de que verificada que esteja a gerência de direito de deve ter por provada a gerência de facto por parte de um administrador ou gerente.

4 - A presunção judicial ou presunção hominis não decorre também da mera constatação da gerência nominal.

5 - Tal presunção, também conhecida por presunção judicial embora não tendo como alicerce a força da norma legal é contudo admissível como meio de prova, desde que entre o facto demonstrado - gerência de direito e aquele que se pretende deduzir - gerência de facto, exista uma relação precisa e directa aquilatada segundo as regras do critério humano de circunstâncias coadjuvantes e interligadas com a gerência de direito.

6 - No caso dos autos não tendo a Administração Fiscal provado a existência da gerência de facto no período a que as dívidas se reportam, e sendo a prova de tal pressuposto ónus seu, a não demonstração deste pressuposto determina a ilegitimidade do oponente por os pressupostos da responsabilização subsidiária serem cumulativos.

7 - Esta ilegitimidade alicerçando a procedência da oposição determina também que o oponente exactamente por ser parte ilegítima na execução fique impossibilitado de invocar com proveito a prescrição da dívida.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 14 de Julho de 2010

Processo n.º 00299/05.6BEBRG

Relator: Dr. Fonseca Carvalho

Determinação da matéria colectável por recurso aos métodos indirectos

Sumário

1 - O recurso aos métodos indirectos de determinação da matéria colectável pela Administração Pública são sempre um meio subsidiário e a Administração Fiscal apenas pode lançar mão deste meio desde que verificados os pressupostos que a lei determina.

2 - A AF apenas pode lançar mão deste meio quando ocorrer a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação correcta da matéria colectável de qualquer imposto - al. b) do art. 87º da LGT - devendo também fundamentar as razões de tal impossibilidade - art. 77º, n.º 4 da LGT.

3 - No caso dos autos, constatada que foi a ausência de elementos na escrita da impugnante de onde poderia concluir-se pela veracidade da matéria colectável declarada, a AF que fundamentou o recurso aos métodos indirectos nessa circunstância, estava legitimada para poder socorrer-se de tal método subsidiário, não podendo sustentar-se nesta situação que a actuação da AF se não encontrava fundamentada.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 14 de Julho de 2010
Processo n.º 01426/06.1BEBEG
Relator: Dr. Fonseca Carvalho

Fundamentação do acto tributário da liquidação

Sumário

1 - O art.º 77º/2 da LGT versa sobre a fundamentação e eficácia dos actos tributários e impõe que os actos tributários sejam fundamentados embora de forma sumária, de forma expressa, devendo conter sempre as normas legais aplicáveis.

2 - No caso dos autos o Tribunal deu como provado que na fundamentação não haviam sido indicadas as normas legais onde se alicerçara a decisão. Todavia, a Mma. Juiz considerou que essa falta por não contender com a defesa do contribuinte se deveria ter como preterição de formalidade não essencial.

3 - Em direito tributário a fundamentação dos actos deve obedecer aos requisitos do artigo 125º do CPA, o qual no seu n.º 1 impõe que dele constem os fundamentos de direito.

4 - As formalidades que a lei impõe em direito tributário são garantia da defesa e direito dos contribuintes, pelo que neste campo de direito que é gravoso para o cidadão, as formalidades se devem ter sempre como essenciais, só sendo passíveis de degenerescência quando a lei expressamente o consagra.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 14 de Julho de 2010
Processo n.º 00013/02
Relator: Dr. Fonseca Carvalho

Segredo bancário Utilização de elementos abrangidos pelo sigilo bancário Consentimento do titular do direito ao segredo Défice instrutório

Sumário

I - A utilização pela AT de informação ou documentos bancários cobertos pelo dever de sigilo bancário (designadamente, os movimentos respeitantes a uma conta bancária do contribuinte para efeitos de avaliação indirecta da matéria tributável com base em manifestações de fortuna, nos termos dos arts. 87.º, alínea f), e 89.º-A, n.º 5, alínea a), da LGT) só é possível desde que tenham sido obtidos ao abrigo das regras legais que regulam o acesso a essa informação, existindo uma proibição genérica de utilização de qualquer informação ou documento obtidos sem o respeito por essas regras (cf. art. 63.º, n.ºs 2 e 4 do art. da LGT).

II - O sigilo bancário cede quando é o próprio interessado a fornecer à AT os elementos bancários que estariam protegidos pelo segredo, caso em que a AT pode utilizá-los sem ter que promover a derrogação do sigilo bancário.

III - Constando do relatório dos Serviços de Inspeção Tributária que foi o contribuinte quem cedeu os elementos bancários utilizados, mas refutando o contribuinte tal afirmação, impõe-se ao juiz, ainda que officiosamente, a realização das diligências instrutórias pertinentes à averiguação da verdade desse facto (cf. art. 13.º, n.º 1, do CPPT e art. 99.º, n.º 1, da LGT), não podendo, sem mais, fazer fé na afirmação constante daquele relatório.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 15 de Julho de 2010
Processo n.º 00243/09.1BEPRT
Relator: Dr. Francisco Rothes

Recurso jurisdicional Convolção de meio processual Falta de citação *versus* nulidade da citação

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 oficioso.

II - Não é de ordenar a convolação para o meio processual idóneo (cf. art. 98.º, n.º 4, do CPPT e art. 97.º, n.º 3, da LGT) se for manifesta a intempestividade deste, sob pena de se traduzir na prática de acto inútil e, como tal, proibido por lei (cf. art. 137.º do CPC).

III - Deve entender-se como forma válida de atacar a decisão recorrida que se pronunciou sobre o mérito da causa a defesa das razões que, no entender do recorrente, devem levar à sua procedência, ainda que nas conclusões de recurso não se contenham referências explícitas à decisão recorrida, sendo suficiente que as alegações e respectivas conclusões, globalmente consideradas, constituam uma crítica perceptível àquela decisão.

IV - No entanto, se tais razões foram já aduzidas na petição inicial e expressamente refutadas pela fundamentação aduzida na sentença e o recorrente não concretiza por que dela discorda, ao tribunal ad quem, concordando com a tese da sentença, não se exige senão que remeta para os fundamentos da mesma nos termos do art. 713.º, n.º 5, do CPC.

V - São distintas as situações em que ocorre no processo de execução fiscal falta de citação e nulidade de citação: aquela só ocorre se se verificar uma situação enquadrável nas alíneas a) a d) do n.º 1 do art. 195.º do CPC e, para além disso, o respectivo destinatário alegar e demonstrar que não chegou a ter conhecimento do acto, por motivo que lhe não foi imputável (art. 190.º, n.º 5, do CPPT); esta ocorre quando a citação tenha sido efectuada, mas não tenham sido observadas as formalidades previstas na lei (art. 198.º, n.º 1, do CPC).

VI - Só a falta de citação, e não também a nulidade de citação, é enquadrável na alínea a) do n.º 1 do art. 165.º do CPPT e, por isso, só aquela pode constituir nulidade insanável do processo de execução fiscal, invocável a todo o tempo até ao trânsito em julgado da decisão final, se a falta prejudicar a defesa do citado.

VII - A nulidade de citação, no processo de execução fiscal, só pode ser arguida dentro do prazo indicado para a oposição (equivalente à contestação em processo declarativo), ou, nos casos de citação edital ou quando

não tiver sido indicado prazo para deduzir oposição, na primeira intervenção do citado no processo.

VIII - A citação interrompe o prazo de prescrição (cf. art. 49.º, n.º 1, da LGT).

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 15 de Julho de 2010

Processo n.º 01491/09.0BEBRG

Relator: Dr. Francisco Rothes

Anulação da venda Envio de proposta de aquisição do bem pelo correio Data limite de recepção *versus* data limite de abertura

Sumário

I - A regra segundo a qual, em caso de remessa pelo correio, sob registo, vale como data da prática do acto processual a da efectivação do respectivo registo postal, constante do artigo 150.º do C.P.C., só é aplicável quando não resultar da regulamentação especial o seu afastamento;

II - Esta regra não é aplicável aos actos de abertura de propostas porque é incompatível com a sua tramitação e com os princípios da concentração e da imediação que ali vigoram;

III - Deve ser rejeitada, por ser intempestiva, a proposta enviada pelo correio em data e hora posteriores às fixadas como limites para a recepção das propostas fixadas pelo Órgão de Execução Fiscal nos termos do artigo 249.º, n.º 5, alíneas g) e h), do C.P.P.T.

Tribunal Central Administrativo Norte

Acórdão de 11 de Agosto de 2010

Processo n.º 00907/07.4BECBR

Relator: Dr. Moisés Rodrigues

Reclamação Caducidade do direito de reclamar Despacho liminar

Sumário

I - O prazo para reclamar judicialmente das decisões do órgão da execução fiscal é de dez dias a contar da notificação da decisão (cf. art. 277.º, n.º 1, do CPPT).

II - A notificação, quando é efectuada por carta registada com aviso de recepção, considera-se efectuada na data em que o aviso de recepção da correspondência for assinado (cf. art. 39.º, n.º 3, do CPPT).

III - Havendo divergência entre a data aposta no aviso de recepção como sendo a da sua assinatura e a data que consta dos elementos disponíveis para consulta pública no endereço electrónico dos serviços postais como sendo a da entrega da correspondência, impõe-se a revogação do despacho que indeferiu liminarmente a petição por caducidade do direito de reclamar, tanto mais se, relativamente à questão, não foi observado o princípio do contraditório.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 17 de Setembro de 2010
Processo nº 00191/10.2BEMDL
Relator: Dr. Francisco Rothes

Execução fiscal Nulidade Arguição Tempestividade

Sumário

1. Em processo de execução fiscal, a nulidade derivada da falta de citação apenas pode ser conhecida ou arguida até ao trânsito em julgado da decisão final.
2. Não sendo o despacho que declara extinta a execução fiscal uma decisão judicial nem dela cabendo recurso, a nulidade decorrente da falta da citação, em princípio, deve ser officiosamente conhecida ou arguida pelo interessado, até ao momento da declaração da extinção da execução.
3. Quando a execução correr à revelia do executado, é admissível a formulação de pedido de anulação mesmo após a extinção da execução, desde que a mesma tenha lugar no prazo de 15 dias a contar da data do conhecimento do facto que servir de fundamento à anulação, nos termos do disposto nos artigos 257.º, n.º 1, alínea c) do CPPT e 909.º, n.º 1, alínea b) do CPC.
4. Não se demonstrando a indispensável tempestividade do meio processual em apreço, ocorre um obstáculo ao conhecimento do respectivo mérito a implicar a absolvição da Fazenda Pública da instância.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 17 de Setembro de 2010
Processo nº 00222/10.6BECBR
Relator: Dr. Álvaro Dantas

Reclamação da decisão do órgão da execução fiscal Nulidade da sentença Requisitos do título executivo Nulidade da notificação Litigância de má-fé Confiança do processo

Sumário

1. Só ocorre nulidade da sentença por omissão de pronúncia quando o tribunal não aprecia todas as questões de que é obrigado a conhecer.
2. A nulidade decorrente da oposição entre a decisão e os fundamentos apenas ocorre quando os fundamentos invocados na decisão deveriam conduzir, num processo lógico, à solução oposta à que foi adoptada na decisão.
3. A norma do artigo 39.º, n.º 9 do CPPT é aplicável às notificações e não às citações.
4. A nulidade cominada no artigo 39.º, n.º 9 do CPPT, não se reporta, à falta de requisitos de qualquer notificação mas apenas da notificação das decisões tomadas no procedimento, como resulta do teor do artigo 36.º, n.º 2 do CPPT.
5. A notificação destinada a permitir o direito de audiência no âmbito do procedimento de reversão da execução não se destina a comunicar qualquer decisão e, como tal, não estará sujeita ao regime do artigo 36.º, n.º 2 e 39.º, n.º 9 do CPPT.
6. A falta de fundamento razoável do pedido que, nos termos do artigo 278.º, n.º 6 do CPPT, implica a condenação do reclamante como litigante de má fé, abrange apenas as situações em que, independentemente do mérito da pretensão do reclamante, o pedido de subida imediata decorrente da invocação de prejuízo irreparável não tem, per se, qualquer fundamento razoável.
7. Convivendo a tramitação electrónica e a digitalização dos processos com a existência de suportes físicos dos mesmos, continua a existir a possibilidade de confiança do processo, por via da aplicação supletiva, ex vi artigo 2.º alínea e) do CPPT, da referida norma do artigo 169.º n.º 1 do CPC.
8. A norma do artigo 169.º, n.º 1, do CPC, comporta uma leitura interpretativa que permite abranger no seu âmbito os representantes da Fazenda Pública.

Tribunal Central Administrativo Norte
Acórdão de 17 de Setembro de 2010
Processo nº 00153/10.0BEBRG
Relator: Dr. Álvaro Dantas

DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE
IMÓVEIS (DSIMI)

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE
AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS, DO IMPOSTO
DO SELO, DOS IMPOSTOS RODOVIÁRIOS E DAS CONTRI-
BUIÇÕES ESPECIAIS (DSIMT)

CIRCULAR Nº 3/2011

2011-02-09

ASSUNTO: ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS (EBF).
LEI Nº 55-A/2010, DE 31.12 - OE 2011.

ISENÇÕES EM SEDE DOS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO
- REDACÇÕES LEGAIS INTRODUZIDAS PELA LEI DE OE DE
2011. ARTIGO 48.º, Nº 1, DO EBF. ARTIGO 49.º, Nº 1,
DO EBF.

Considerando que a publicação da Lei nº 55-A/2010, de 31.12, levando a efeito o Orçamento de Estado para o ano de 2011 (LOE 2011), introduziu novas redacções legais no âmbito dos artigos 48º e 49º do EBF, foi, por meu despacho, determinado o seguinte:

1 - O normativo ínsito no artigo 48º, nº 1, do EBF, na proposição dada pelo Decreto-Lei nº 287/2003, de 12.11 (Reforma da Tributação do Património), ponderava, a título de indicador referencial, a importância anual do salário mínimo nacional, presentemente designado de retribuição mínima mensal garantida (RMMG), como base de cálculo dos requisitos quantitativos daquela isenção;

2 - Com a vigência da LOE 2011 e naquela sede, foi adoptado, por referencial, o Indexante dos Apoios Sociais (IAS), regimentado pela Lei nº 53-B/2006, de 29.12, cujas sucessivas revisões anuais o elevaram, com a publicação da Portaria nº 1514/2008, de 24.12, determinando o valor indiciário para o ano de 2009, à importância de A 419,22;

3 - A publicação do Decreto-Lei nº 323/2009, de 24.12, com eficácia a 01.01.2010, suspendeu o processo de actualização anual do IAS em 2010, num enquadramento entretanto mantido pelo positivado no artigo 67º da LOE2011, pelo que o IAS presentemente válido se queda pelos valores de 2009 (€ 419,22);

4 - O artigo 122º, nº 1, da LOE 2011 positiva, sem prejuízo da relevância futura do IAS no seio da isenção estatuída no artigo 48º, nº 1, do EBF, um regime tran-

sitário de aplicabilidade da isenção, determinando que, até ao momento em que o IAS atinja o valor da RMMG vigente em 2010 (E 475), permanecerá este último válido como referencial para apuramento dos mencionados requisitos quantitativos;

5 - Não obstante a nova redacção do artigo 48.º, nº 1, do EBF, dada pelo LOE 2011, no respeitante ao requisito do rendimento bruto total anual do agregado familiar (RBA), não aludir o termo «anual», o mesmo será apurado em moldes idênticos aos até ora vigentes em sede do apuramento do RMMG;

6 - A título demonstrativo e para o ano de 2011, serão válidos os seguintes quantitativos no âmbito da aplicabilidade do artigo 48º, nº 1, do EBF: € 13.300,00 [(RMMG x 14 meses) x 2], a título de RBA englobado para efeitos de IRS; € 66.500,00 [(RMMG x 14 meses) x 10], a título de valor patrimonial tributário global (VPT);

7 - A alteração normativa introduzida no artigo 49º, nº 1, do EBF visa, somente, alargar o âmbito subjectivo da isenção fiscal consagrada, no sentido de nela incluir os fundos de investimento imobiliário fechados de subscrição pública;

8 - A referência ao nº 2 do artigo 49º do EBF inserta no texto legal da LOE 2011 cinge-se à valência de, numa prática legislativa comum, enunciar a historicidade do articulado, não produzindo quaisquer efeitos legais, nomeadamente repristinatórios, em relação à norma naquele número positivada, revogada que foi pelo artigo 109º da Lei nº 3-B/2010, de 28.04, diploma que aprovou o OE de 2010.

DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE GESTÃO DOS CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS

OFÍCIO-CIRCULADO Nº 60 082

2011-02-22

PROCESSO: 6470201005002066 DGPCT

ASSUNTO: PREPARAÇÃO IMEDIATA DA REVERSÃO EM CASO
DE SITUAÇÃO LÍQUIDA NEGATIVA DE PESSOAS COLECTIVAS
E ENTES FISCALMENTE EQUIPARADOS.

O presente Ofício Circulado visa uniformizar os procedimentos e as práticas dos Serviços da DGCI à face da lei vigente, no que respeita ao desencadear ime-

diato do mecanismo da reversão contra directores administradores e gerentes, no caso de se apurar a situação líquida negativa de pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados, ao mesmo tempo que se pretende a salvaguarda do interesse público na recuperação e cobrança dos créditos tributários em situação de risco financeiro.

Nesse sentido, foi sancionado, por meu despacho de 2011-02-22, a divulgação do seguinte entendimento.

1. PREPARAÇÃO IMEDIATA DA REVERSÃO

O art. 23.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT) determina que, no caso de não se conseguir apurar a suficiência dos bens penhorados ao devedor principal e responsáveis solidários, por ainda não estar definido o montante exacto por que o responsável ou responsáveis subsidiários irão responder, haverá lugar à efectivação imediata da reversão, embora com suspensão da execução até à completa excussão dos bens do devedor principal e responsáveis solidários.

Não se trata aqui de uma faculdade à disposição do órgão da execução fiscal, mas de um dever legal, uma vez que a realização do objectivo fundamental da execução fiscal, que é a cobrança da dívida executiva, justifica a protecção legal dos créditos da Fazenda Pública, através da reversão, ainda numa fase precoce da execução, com vista à maximização das possibilidades de cobrança do valor em dívida.

Por sua vez, a situação líquida negativa de uma pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado traduz uma situação de insuficiência de bens penhoráveis deste, da qual deve resultar a preparação imediata da reversão contra directores, administradores ou gerentes.

2. SITUAÇÃO LÍQUIDA NEGATIVA

Em termos contabilísticos, a situação líquida negativa ou deficitária, também denominada passivo a descoberto ou situação de insolvência, ocorre quando o passivo exigível é superior ao activo. Nesse caso, se a pessoa colectiva for liquidada, considerando apenas os recursos do activo, não será possível o pagamento de todas as dívidas.

Sempre que, perante este quadro, sobrevenham novas dívidas fiscais, a pessoa colectiva em causa não será capaz de satisfazer o pagamento destas, uma vez que o seu património (activo) se encontra já onerado com outras dívidas ou garantias anteriores.

A informação sobre a situação líquida negativa será extraída dos dados recolhidos relativos à Informação

Empresarial Simplificada (IES) do exercício transacto, sendo de realçar a especial credibilidade que merece a informação que é fornecida pela própria pessoa colectiva devedora, com base nos seus próprios dados contabilísticos.

3. PROCEDIMENTOS A LEVAR A CABO

Apurando-se a situação líquida deficitária, o órgão da execução fiscal deve preparar de imediato a reversão contra directores, administradores ou gerentes da pessoa colectiva, mediante elaboração de despacho do qual conste o projecto de decisão de reversão e os seus fundamentos, seguido do envio da notificação ao(s) interessado(s) para, querendo, exercer(em) o direito de audição prévia (arts. 23.º, n.º 4, e 60.º da LGT) em prazo que deve ser fixado entre 8 e 15 dias (art. 60.º, n.º 6, da LGT). Esta notificação deve ser efectuada por carta registada a enviar para o domicílio dos directores, administradores ou gerentes.

Caso o direito de audição prévia não seja exercido, ou se, sendo exercido, dele não constarem elementos novos, e ainda se não for possível apurar a realidade dos factos alegados, deverá o órgão da execução fiscal levar a cabo, de imediato, a reversão, mediante emissão do respectivo despacho, com a inclusão dos fundamentos desta, devendo posteriormente o(s) revertido(s) ser(em) citado(s) pessoalmente [art. 191.º, n.º 3, do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)].

Como em todos os casos de accionamento da responsabilidade subsidiária dos gerentes, para que possa haver lugar à reversão, deverão mostrar-se verificados os pressupostos constantes do art. 24.º, n.º 1, da LGT, conforme constante dos pontos 1. a 4. (inclusive) do Ofício Circulado n.º 60058, de 2008-04-17, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária.

Após o decurso do prazo da oposição, o processo de execução deve ser suspenso em relação ao(s) revertido(s), até à completa excussão do património do devedor principal e responsáveis solidários, não se retirando daí qualquer suspensão em relação à pessoa colectiva devedora principal ou aos eventuais responsáveis solidários (art. 23.º, n.º 3 da LGT).

Pelo contrário, em relação à devedora originária e eventuais responsáveis solidários, o órgão da execução fiscal deve dar andamento prioritário aos processos de execução que se encontrem suspensos em relação ao(s) revertidos(s) com fundamento nesta causa, razão pela

qual os bens penhoráveis da executada principal e eventuais responsáveis solidários devem ser penhorados e/ou vendidos com especial celeridade, de forma a propiciar a rápida excussão do património social.

4. ARRESTO

Logo a partir do momento em que o(s) revertido(s) são citados, ou mesmo anteriormente, estes poderão desencadear a dissipação de bens do seu património, frustrando desta forma a realização dos créditos da Fazenda Pública.

Deste modo, a partir da emissão do despacho de reversão, o órgão da execução fiscal deverá dar prioridade ao arresto de bens do(s) revertido(s), conforme art. 214.º do CPPT. Esta providência cautelar assume uma importância fundamental, já que o processo de execução ficará suspenso por um período de tempo indeterminado, a partir do fim do prazo de oposição. Nesse sentido, a parte final do art. 23.º, n.º 3, da LGT, que estabelece que não fica prejudicada a adopção de medidas cautelares adequadas, nos termos legais.

Caso seja necessário, o arresto poderá depois ser convertido em penhora dos mesmos bens (art. 214.º, n.º 3, do CPPT).

No caso de pessoas colectivas com situação líquida negativa, e com dívidas executivas tributárias que se referam a IRS ou IRC retido na fonte, ou a IVA liquidado, e que não tenham sido entregues nos prazos legais, o órgão da execução fiscal deve solicitar obrigatoriamente o requerimento de arresto em bens do(s) responsável(is) subsidiário(s) ao Representante da Fazenda Pública (art. 214.º, n.º 2, do CPPT), sempre que não seja possível efectuar a penhora, mesmo nos casos em que após a reversão a execução fique suspensa quanto ao(s) revertido(s), a aguardar a excussão dos bens da responsável principal.

Se a dívida executiva tributária não se referir a IRS ou IRC retido na fonte, ou a IVA liquidado, e que não tenha sido entregue nos prazos legais, a concretização do arresto depende da prova do justo receio de insolvência, de ocultação ou alienação de bens (art. 214.º, n.º 1 do CPPT), contribuindo para tanto a prova da situação líquida negativa da devedora originária e da insuficiência de bens penhoráveis que daí decorre, com a consequente responsabilização do devedor subsidiário. Da prova feita deverá resultar uma probabilidade séria de que venha a ocorrer uma situação em que o(s) revertido(s) fique(m) com património insuficiente para pagar a dívida exequenda e acrescido, ou que venha(m) a alienar ou ocultar bens.

DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS, DO IMPOSTO DO SELO, DOS IMPOSTOS RODOVIÁRIOS E DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (DSIMT)

CIRCULAR Nº 5/2011

2011-03-11

ASSUNTO: CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS (CIMT). CÓDIGO DO IMPOSTO DO SELO (CIS). AQUISIÇÃO DE IMÓVEIS POR INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO, EM PROCESSO DE EXECUÇÃO, QUE SE DESTINEM À REALIZAÇÃO DE CRÉDITOS. ARTIGO 8º, Nº 1, DO CIMT. ARTIGOS 23º E 44º DO CIS.

Considerando a relevância na adopção de uma interpretação uniforme versando a pertinência das alterações normativas levadas a efeito pela Lei nº 64-A/2008, de 31.12 (Orçamento de Estado de 2009), no seio do artigo 10º do CIMT, no que respeita ao procedimento a tramitar relativamente à isenção preceituada no artigo 8º, nº 1, do mesmo diploma, foi, por meu despacho de 11.03.2011, determinada a divulgação da seguinte instrução:

1 - A isenção fiscal positivada no art. 8º, nº 1, do CIMT, incidindo sobre as situações de aquisição de imóveis por instituições de crédito, destinadas à realização de créditos, em processo de execução ou de insolvência, possui natureza automática, assumindo o seu reconhecimento eficácia meramente declarativa;

2 - A referida isenção tem perdurado apartada do universo submetido ao procedimento de reconhecimento consagrado no artº 10º do CIMT, num enquadramento normativo que remonta à anterior vigência do imposto de sisa, atento o estatuído no então art. 15º do CIMSISD, em conjugação com o art. 11º, nº 20, do relevado, diploma;

3 - Nesse sentido, a Administração Fiscal tem assumido a tradicional interpretação, ínsita, nomeadamente, nas Circulares nº 6/86 e 10/2004, de que os poderes de verificação dos pressupostos legais condicionantes da identificada isenção recaem sobre os titulares dos órgãos judiciais onde corram os processos de execução ou de insolvência pertinentes;

4 - As alterações promovidas pela publicação da Lei nº 64-A/2008, de 31.12 (OE 2009), no seio do art. 10º do CIMT, materializadas nas novas redacções dos nºs

6 a 8 do preceito, não colocam em crise a subsistência daquela interpretação administrativa, continuando, por isso, a competir àqueles órgãos judiciais o reconhecimento da isenção sob apreço;

5 - A publicação do OE 2009 levou a efeito a inovação aditada, sob a forma do n.º 3, ao art. 19.º do CIMT, positivando que «A declaração prevista no n.º 1 (leia-se, declaração para liquidação) deve também ser apresentada, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, (...) nas situações de isenção».

6 - Consequentemente, impende sobre o sujeito passivo a iniciativa de, nos termos e prazos previstos nos arts. 19.º, n.ºs 1 e 3, 21.º, 22.º, n.º 1, “in fine”, 23.º e 36.º, n.º 3, todos do CIMT («... 30 dias contados da assinatura do respectivo auto ou da sentença que homologar a transacção»), entregar a declaração modo 1 de IMT;

7 - A supradita aquisição de imóveis por instituições de crédito constitui, para efeitos do imposto do selo, uma factispécie tributária, nos termos assim consagrados na verba 1.1 da TGIS;

8 - O cumprimento da obrigação declarativa de IMT tem, pois, a virtualidade de, por força das remissões normativas ínsitas nos artigos 23.º, n.º 4, e 44.º, n.º 4, do CIS e ao abrigo do artigo 19.º, n.º 1, do CIMT, constituir o acto de iniciativa do procedimento de liquidação do imposto do selo, em moldes idênticos aos que seriam aplicáveis à liquidação do IMT;

9 - Por conseguinte, cabe aos serviços competentes da DGCI (determináveis por força do art. 21.º do CIMT) a subsequente tramitação procedimental tendente à plena eficácia tributária dos direitos e deveres judicialmente reconhecidos, emitindo o documento comprovativo da isenção de IMT, de harmonia com o disposto no art. 10.º, n.º 8, do CIMT, e liquidando o imposto do selo devido, nos termos da verba 1.1 da TGIS;

10 - Sem prejuízo de tudo o anteriormente exposto, constatando-se a omissão na verificação ou declaração da isenção de IMT pelas instâncias judiciais, deverá o Serviço de Finanças competente promover o adequado procedimento de reconhecimento automático, desde que o contribuinte cumpra os prazos de liquidação previstos do art. 36.º, n.º 3, do CIMT e expressamente solicite a verificação e declaração da isenção pelo Chefe do Serviço de Finanças;

11 - Agindo o contribuinte em respeito pela obrigação ínsita no art. 36.º, n.º 3, do CIMT e existindo evidência de que havia, em momento anterior e junto das instâncias judiciais, peticionado a isenção sob apreço, deve esta ser considerada como tempestivamente formulada à própria DGCI.

DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA

OFÍCIO-CIRCULADO Nº 30 125

2011-04-15

PROCESSO: 2011 002908

ASSUNTO: IVA - ÁGUA OXIGENADA (PERÓXIDO DE HIDROGÉNIO)

Para conhecimento dos serviços e outros interessados, comunica-se que por despacho do Subdirector-Geral (Substituto Legal do Director-Geral), de 2011.04.13, exarado em informação vinculativa proferida por esta Direcção de Serviços, foi sancionado o seguinte:

De harmonia com o disposto na alínea a) da verba 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA (CIVA), os “medicamentos, especialidades farmacêuticas e outros produtos farmacêuticos destinados exclusivamente a fins terapêuticos e profilácticos” estão sujeitos à aplicação da taxa reduzida do imposto (6% no Continente e 4% nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira), a que se refere a alínea a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do citado Código.

Tem sido entendimento da Administração fiscal que a “água oxigenada a 10 volumes” (termo utilizado para designar a solução de peróxido de hidrogénio a 3%), e somente esta, beneficia de enquadramento na alínea a) da citada verba e, como tal, da aplicação da taxa reduzida do imposto. Este entendimento, sancionado em 1987, baseou-se no facto de aquele produto constar, à data, como medicamento no Formulário Nacional de Medicamentos, publicação da então Direcção-Geral dos Hospitais (Ministério da Saúde) - edição de 1983.

No entanto, e de acordo com o informado pela autoridade nacional para autorização de introdução de medicamentos no mercado nacional (Infarmed), verifica-se, agora, que a “água oxigenada a 10 volumes” não é considerada medicamento.

Assim, porque este produto não tem exclusivamente fins terapêuticos ou profilácticos, não reúne as condições para beneficiar de enquadramento na citada verba 2.5 da Lista I anexa ao CIVA.

Deste modo, revoga-se o entendimento até agora vigente, pelo que a água oxigenada (peróxido de hidrogénio), independentemente da sua concentração, passa a

ser tributada à taxa normal (23% no Continente e 16% nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira), a que se refere a alínea c) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do citado Código.

O presente Ofício-Circulado entra em vigor na data da sua publicação, devendo os serviços observar o disposto no n.º 2 do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária (LGT).

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

OFÍCIO-CIRCULADO Nº 30 126

2011-04-15

PROCESSO: 2011 001461

**ASSUNTO: IVA – ACTIVIDADE DE GESTÃO PATRIMONIAL
E FINANCEIRA DOS BAIRROS MUNICIPAIS, EXERCIDA POR
ENTIDADES EMPRESARIAIS LOCAIS**

Para conhecimento dos serviços e outros interessados, comunica-se que, pelo despacho n.º 50/2011-XVIII, de 3 de Fevereiro de 2011, do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, exarado no Parecer n.º 6/2011, de 28 de Janeiro, do Centro de Estudos Fiscais, foi sancionado o seguinte:

REGIME JURÍDICO DAS ENTIDADES EMPRESARIAIS LOCAIS, PREVISTO NA LEI N.º 53-F/2006, DE 29 DE DEZEMBRO

As entidades empresariais locais são pessoas colectivas de direito público com natureza empresarial, constituídas nos termos da Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro¹, por municípios, associações de municípios e áreas metropolitanas de Lisboa e do Porto.

São dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, com capacidade jurídica em todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução do seu objectivo. Revestem a modalidade de entidade empresarial municipal (EEM) e, contrariamente

1. A Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro, estabelece o regime jurídico do sector empresarial local.

ao que acontece com as demais empresas municipais, regem-se, especificamente, pelo regime previsto no Capítulo VII do referido diploma legal.

Estas entidades estão sujeitas a tutela económica e financeira dos municípios, associações de municípios ou áreas metropolitanas, que as tenham constituído, a quem cabe, nomeadamente, a aprovação dos planos de actividade, orçamento e contas, assim como de dotações para capital, subsídios e indemnizações compensatórias.

As empresas de âmbito municipal constituídas nos termos da Lei n.º 58/98, de 18 de Agosto, e existentes à data de entrada em vigor da Lei n.º 53-F/2006, passaram a assumir a natureza de EEM, ficando sujeitas ao regime supra referido.

No quadro das atribuições das autarquias locais no domínio da habitação², estas entidades podem desenvolver actividades de gestão e manutenção dos bairros municipais, promover acções de cobrança das rendas dos fogos municipais e respectivas actualizações, promover e executar obras de conservação e de beneficiação em edifícios municipais e espaços ajardinados, bem como todas as actividades complementares e subsidiárias que lhes estejam cometidas pelas entidades que as tutelam, dentro das respectivas atribuições.

OPERAÇÕES EFECTUADAS PELAS EEM ÀS ENTIDADES QUE AS CRIARAM E TUTELAM

Decorre dos princípios do direito administrativo que o exercício de poderes de autoridade pública ocorre na relação que a pessoa colectiva de direito público estabelece com os cidadãos e as empresas ou, em geral, com os administrados que com ela se relacionam.

Tendo em consideração o regime jurídico das EEM e os princípios orientadores do exercício de poderes de autoridade, as operações efectuadas por aquelas às entidades que as criaram e as tutelam (os municípios, as associações de municípios ou as áreas metropolitanas), no âmbito das atribuições que lhes estão cometidas, ainda que o sejam ao abrigo de um regime de direito público,

2. De acordo com o disposto na Lei n.º 159/99, de 14 de Setembro, são atribuições das autarquias locais, no domínio da habitação, a disponibilização de terrenos para a construção de habitação social, a promoção de programas de habitação a custos controlados e de renovação urbana, e o fomento e gestão do parque habitacional de arrendamento social.

não constituem operações no âmbito dos poderes de autoridade, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado.

ENQUADRAMENTO EM IVA DA CEDÊNCIA PRECÁRIA DE FOGOS MUNICIPAIS

De acordo com a jurisprudência do TJUE, a noção de locação de bens imóveis constitui, para efeitos da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Directiva do IVA, que tem correspondência no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, um conceito autónomo de direito comunitário que não se conforma com as normas civis dos vários Estados membros. Segundo o critério enunciado por aquele tribunal, este conceito abrange, em substância, as situações em que o locador confere ao locatário, por um período acordado e em contrapartida de uma remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse seu proprietário, excluindo qualquer outra pessoa do benefício desse direito.

Atenta esta definição, a atribuição de fogos no regime de renda precária, independentemente da designação dada à remuneração paga pelos respectivos moradores (renda, taxa de ocupação ou qualquer outra), configura uma locação de bens imóveis, para efeitos do disposto no n.º 29 do artigo 9.º do Código.

TRATAMENTO EM IVA DA ACTIVIDADE DE GESTÃO PATRIMONIAL E FINANCEIRA DOS BAIRROS MUNICIPAIS

As normas de incidência do imposto conferem-lhe um sentido amplo e um carácter objectivo. No entanto, segundo a jurisprudência do TJUE, uma prestação de serviços onerosa para efeitos de IVA pressupõe a existência de umnexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido, seja em dinheiro, em espécie ou em ambas as modalidades.

Uma dotação de receitas entre duas pessoas colectivas de direito público, no quadro de uma transferência de atribuições entre elas, não constitui a contraprestação de uma prestação de serviços, estando, portanto, excluída do conceito de actividade económica para efeitos de IVA.

Uma prestação de serviços só é efectuada a título oneroso e tributável se “existir entre o prestador e

o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário”³.

De acordo com os contornos dados ao conceito de actividade económica pelo TJUE, a actividade de gestão patrimonial e financeira dos bairros municipais, dentro dos parâmetros de um contrato-programa estabelecido com o município segundo o qual a EEM retém para si, a título de receitas próprias, os montantes cobrados aos munícipes, mas com a obrigação de entregar ao município uma percentagem fixada ou a fixar por este, não envolve a troca de prestações recíprocas entre ambas as entidades, pelo que não configura uma prestação de serviços para efeitos de IVA, na acepção do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

Quando, na relação estabelecida entre a EEM e o município no âmbito do contrato-programa aprovado por este, ocorra uma prestação de serviços gratuita, a mesma encontra-se também fora do campo do imposto, a menos que reúna os pressupostos de incidência definidos no n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, ou seja, que se trate de serviços prestados para fins alheios à empresa.

OBRAS DE CONSERVAÇÃO E REQUALIFICAÇÃO EFECTUADAS PELAS EEM

A realização de obras de conservação e requalificação, por iniciativa própria das EEM ou mediante contrato-programa estabelecido com a tutela, em que não seja definida qualquer contrapartida, não constituem prestações de serviços efectuadas a título oneroso, estando fora do campo de incidência do imposto.

No caso de contratos-programa que determinem a realização de obras de requalificação mediante o pagamento de uma contribuição financeira, há tributação em sede de IVA quando o contrato estabelecer um conjunto de prestações recíprocas, constituindo a comparticipação definida o contravalor efectivo do serviço prestado. Quando tais comparticipações revistam unicamente a natureza de subsídios à actividade, não são as mesmas sujeitas a tributação.

3. Acórdão de 30.03.1994, Tolsma, C-16/93, n.º 14.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE AS TRANSMISSÕES ONEROSAS DE IMÓVEIS, DO IMPOSTO DO SELO, DOS IMPOSTOS RODOVIÁRIOS E DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (DSIMT)

OFÍCIO-CIRCULADO Nº 40 100

2011-04-18

PROCESSO: 2011 000390

ASSUNTO: ISENÇÃO DE IMT NOS TERMOS DO ARTIGO 3º DO DL Nº 311/82, DE 4.8.

APRESENTAÇÃO DO CONTRATO DE LOCAÇÃO FINANCEIRA NOS SERVIÇOS DE FINANÇAS PELOS LOCATÁRIOS QUE SOLICITAM O RECONHECIMENTO DA ISENÇÃO DE IMT NOS TERMOS DO ARTIGO 3º DO DL Nº 311/82, DE 4 DE AGOSTO DESSA ISENÇÃO DE IMT.

Suscitadas dúvidas quanto à obrigatoriedade da apresentação do contrato de locação financeira conjuntamente com a declaração modelo 1 do IMT (artigo 19º, nº 3, do CIMT) para o reconhecimento de isenção de IMT prevista no artigo 3º do Decreto-Lei nº 311/82, de 4 de Agosto, foi, por despacho proferido pelo substituto legal do Director-Geral dos Impostos, de 05.04.2011, sancionado o seguinte entendimento:

1. Dispõe o artigo 3º do DL nº 311/82, de 4 de Agosto – Locação Financeira –, com a redacção dada pela Lei nº 55-A/2010, de 21.12, que: «Está isenta de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis a transmissão por compra e venda a favor do locatário, no exercício do direito de opção de compra previsto no regime jurídico do contrato de locação financeira, da propriedade ou do direito de superfície constituído sobre o imóvel/locado.»;

2. O reconhecimento do mencionado benefício fiscal determina que o seu interessado/titular exerça o competente ónus/dever de colaboração, obrigando-se «... a revelar ou a autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão ... », em consonância com o assim positivado no artigo 14º, nº 2, da Lei Geral Tributária (LGT);

3. Sendo a liquidação de IMT da iniciativa dos interessados e aferindo-se, concomitantemente, da validade de uma isenção, devem aqueles, nos termos do artigo

19º, nº 3, do CIMT, apresentar a competente declaração modelo 1 de IMT, em qualquer serviço de finanças ou por meios electrónicos, antes do acto ou facto translativo dos bens, fornecendo os elementos indispensáveis à liquidação do imposto e à verificação dos pressupostos de isenção, nomeadamente, os referidos no artigo 20º do mesmo diploma;

4. O contrato de locação financeira, cujo regime jurídico foi formalizado no Decreto-Lei nº 149/95, de 24 de Junho, constitui o instrumento adequado a fornecer os elementos informativos sobre a convenção celebrada entre as partes contratuais, em face da autonomia de estipulação contratual vigente neste domínio do comércio jurídico;

Assim, na transmissão por compra e venda a favor do locatário, no exercício do direito de opção de compra previsto no regime jurídico do contrato de locação financeira, da propriedade ou do direito de superfície constituído sobre o imóvel locado, o locatário financeiro, na posição jurídica de adquirente do imóvel objecto do contrato de locação financeira, deve apresentar, em qualquer Serviço de Finanças e antes do acto translativo, a respectiva modelo 1 de IMT, fornecendo os elementos legalmente exigidos, e o contrato de locação financeira, o qual constitui documento probatório adequado à aferição dos pressupostos da isenção consagrada no artigo 3º do DL nº 311/82, de 4 de Agosto.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS

OFÍCIO-CIRCULADO Nº 40 101

2011-04-26

PROCESSO: 521/2008

ASSUNTO: ARTIGO 13º, Nº 1, ALÍNEA D), DO CIMI.
APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO MODELO 1 DO IMI E MOMENTO RELEVANTE PARA A AVALIAÇÃO – AUTORIZAÇÃO DE CONSTRUÇÃO PARA EDIFICAÇÃO EM PRÉDIO RÚSTICO.

Suscitadas dúvidas relativamente à obrigatoriedade de apresentação do modelo 1 do IMI e do momento relevante para a avaliação nas situações de autorização para construção de prédio urbano num prédio rústico, sem qualquer individualização jurídica entre si, foi, por despacho proferido pelo substituto legal do Director-

Geral dos Impostos, de 24.02.2011, sancionado o seguinte entendimento:

1. Com a atribuição da licença de construção para edificação em prédio rústico, e, reportada à data da sua emissão, verifica-se uma alteração de classificação da parte do prédio rústico abrangida pela referida licença em prédio urbano (terreno para construção);

2. Por conseguinte, passam a coexistir no prédio rústico originário uma parte urbana e uma parte rústica, realidade que motiva a sua qualificação tributária como prédio misto (nº 1 do artigo 5º do CIMI), com efeitos na respectiva tributação do IMI, a partir do ano, inclusive, em que se verificaram as alterações que determinaram a variação do valor patrimonial tributário do prédio, conforme dispõe a alínea c) do nº 1 do artigo 9º do CIMI;

3. Assim, a “transformação” de uma parte de um prédio rústico em prédio urbano, decorrente da emissão da licença para construção e com efeitos à respectiva data, constitui o momento relevante para a qualificação tributária do prédio rústico originário em prédio misto;

4. Consequentemente e por força da alínea b) do nº 1 do artigo 13º do CIMI, a inscrição do prédio (terreno para construção) na matriz urbana e a actualização da matriz rústica (com os elementos corrigidos do prédio rústico) devem ser efectuadas com base em declaração modelo 1 do IMI, apresentada pelo sujeito passivo, no prazo de 60 dias contados a partir da ocorrência do

evento susceptível de determinar a alteração da classificação do prédio;

5. Nas situações em que possa ocorrer a caducidade da licença para construção, os serviços da Administração Fiscal não estão vinculados à alteração oficiosa da natureza do prédio misto, devendo, pois, ser mantida a inscrição da parte urbana como terreno para construção, considerando que a susceptibilidade do inerente valor económico se mantém;

6. Incumbe, pois, ao proprietário invocar junto dos serviços da Administração Fiscal a caducidade da licença para construção e solicitar a alteração na classificação do prédio misto para prédio rústico, de acordo com o estabelecido na alínea b) do nº 1 do artigo 13º do CIMI, e, bem assim, a concomitante actualização da matriz;

7. Contudo, mesmo na hipótese de a parcela do terreno (parte urbana) deixar de reunir os requisitos de terreno para construção, poderá a mesma configurar, ainda assim, e por força da alínea d) do nº 1 e do nº 4 do artigo 6º do CIMI, um prédio urbano, continuando a figurar na matriz urbana, e, por decorrência, o prédio, na sua totalidade, mantém a respectiva qualificação tributária como prédio misto;

8. Na situação a que se refere o número anterior, o prédio misto é susceptível de deter um valor patrimonial tributário distinto do anteriormente vigente, sendo este passível de correcção através da apresentação de reclamação da matriz nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 130º do CIMI.



Publicação bimensal (6 nºs/ano)
Formato A4 com 80 páginas

REVISTA Fiscal

Uma referência e um instrumento de trabalho para todos quantos desenvolvem a sua actividade profissional em íntima relação com o mundo tributário, sejam quadros de empresas, advogados, magistrados, consultores, revisores oficiais de contas, técnicos oficiais de contas e demais profissionais que lidam com esta matéria.

SECÇÕES

Actualidade • Análise e Doutrina • Contabilidade e Fiscalidade • Jurisprudência (Anotada, Resumos e Sumários) • Síntese (Jurisprudência, Doutrina Fiscal e Legislação Fiscal) • União Europeia • Espanha

NÃO PERCA. ASSINE AINDA HOJE EM
<http://livraria.vidaeconomica.pt>

VidaEconómica
GRUPO EDITORIAL

Pedidos para: Vida Económica - R. Gonçalo Cristóvão, 111 6º esq. • 4049-037 PORTO
Tel. 223 399 400 • Fax 222 058 098 • E-mail: assinaturas@vidaeconomica.pt

JURISPRUDÊNCIA

I Série do DR

Supremo Tribunal de Justiça

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 5/2011, de 11.03

“Em processo por crime público ou semipúblico, o assistente que não deduziu acusação autónoma nem aderiu à acusação pública pode recorrer da decisão de não pronúncia, em instrução requerida pelo arguido, e da sentença absolutória, mesmo não havendo recurso do Ministério Público.”

II Série do DR

Tribunal Constitucional

Acórdão n.º 18/2011, de 09.03

“Não julga inconstitucional a norma do artigo 5.º da

Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, na parte em que faz retroagir a 1 de Janeiro de 2008 a alteração do artigo 81.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, consagrada no artigo 1.º-A do aludido diploma legal.”

Acórdão n.º 26/2011, de 09.03

“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, com as alterações posteriores), na parte em que se refere à responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes pelos montantes correspondentes às coimas aplicadas a pessoas colectivas em processo de contra-ordenação fiscal, efectivada através do mecanismo da reversão da execução fiscal.”

Acórdão n.º 97/2011, de 28.03

“Não julga inconstitucional a interpretação do artigo 107.º, n.º 1, do Regime Geral das Infracções Tributárias, segundo a qual o limite de 7500 (euro), previsto no artigo 105.º, n.º 1, daquele Regime para o crime de abuso de confiança fiscal não se aplica ao crime de abuso de confiança contra a segurança social.”

LEGISLAÇÃO FISCAL

● **Decreto do Presidente da República n.º 43/2011, de 05.04**

Ratifica a Convenção entre a República Portuguesa e a República Oriental do Uruguai para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Património e o Protocolo à Convenção entre a República Portuguesa e a República Oriental do Uruguai para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Património, assinados no Estoril em 30 de Novembro de 2009

● **Resolução da Assembleia da República n.º 77/2011, de 05.04**

Aprova a Convenção entre a República Portuguesa e a República Oriental do Uruguai para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Património e o Protocolo à Convenção entre a República Portuguesa

e a República Oriental do Uruguai para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Património, assinados no Estoril em 30 de Novembro de 2009

● **Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03**

Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa

● **Decreto do Presidente da República n.º 29/2011, de 21.03**

Ratifica o Acordo entre a República Portuguesa e a Ilha de Man sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em Londres em 9 de Julho de 2010

● **Resolução da Assembleia da República n.º 51/2011, de 21.03**

Aprova o Acordo entre a República Portuguesa e a Ilha de Man sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em Londres em 9 de Julho de 2010

- **Decreto do Presidente da República n.º 27/2011, de 18.03**

Ratifica a Convenção entre a República Portuguesa e o Estado do Koweit para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa em 23 de Fevereiro de 2010

- **Resolução da Assembleia da República n.º 44/2011, de 18.03**

Aprova a Convenção entre a República Portuguesa e o Estado do Koweit para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinada em Lisboa em 23 de Fevereiro de 2010

- **Portaria n.º 111-A/2011, de 18.03**

Aplica a certificação legal das contas por revisor oficial de contas às sociedades comerciais, excepto as qualificadas como microentidades

- **Decreto do Presidente da República n.º 24/2011, de 17.03**

Ratifica o Acordo entre a República Portuguesa e Jersey sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em Londres em 9 de Julho de 2010

- **Decreto do Presidente da República n.º 25/2011, de 17.03**

Ratifica o Acordo entre a República Portuguesa e o Governo de Gibraltar sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em Lisboa em 14 de Outubro de 2009

- **Decreto do Presidente da República n.º 26/2011, de 17.03**

Ratifica o Acordo entre a República Portuguesa e Santa Lúcia sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em Nova Iorque em 14 de Julho de 2010

- **Resolução da Assembleia da República n.º 41/2011, de 17.03**

Aprova o Acordo entre a República Portuguesa e Jersey sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em Londres em 9 de Julho de 2010

- **Resolução da Assembleia da República n.º 42/2011, de 17.03**

Aprova o Acordo entre a República Portuguesa e o Governo de Gibraltar sobre Troca de Informações em

Matéria Fiscal, assinado em Lisboa em 14 de Outubro de 2009

- **Resolução da Assembleia da República n.º 43/2011, de 17.03**

Aprova o Acordo entre a República Portuguesa e Santa Lúcia sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal, assinado em Nova Iorque em 14 de Julho de 2010

- **Decreto do Presidente da República n.º 22/2011, de 16.03**

Ratifica o Acordo entre a República Portuguesa e o Governo das Bermudas (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, assinada em Paget Parish em 10 de Maio de 2010

- **Resolução da Assembleia da República n.º 39/2011, de 16.03**

Aprova o Acordo entre a República Portuguesa e o Governo das Bermudas (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 Paget Parish em 10 de Maio de 2010

- **Resolução da Assembleia Legislativa da Região Autónoma da Madeira n.º 10/2011/M, de 16.03**

Resolve aprovar a reabertura do processo negocial com a Comissão Europeia visando a revisão do regime de plafonds estabelecido para a Zona Franca ou Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM)

- **Aviso n.º 6726-A/2011, de 14.03**

Sistema de normalização contabilística - norma contabilística para microentidades

- **Aviso n.º 6726-B/2011, de 14.03**

Sistema de normalização contabilística - norma contabilística e de relato financeiro para entidades de sector não lucrativo

- **Portaria n.º 99/2011, de 11.03**

Actualiza as taxas do imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP)

- **Anúncio n.º 2796/2011, de 02.03**

Alteração do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exames Profissionais

- **Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 01.03**

Estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2011

DOCTRINA FISCAL

- **Ofício-Circulado n.º 40100/2011, de 18.04, da DSIMT**

Isenção de IMT nos termos do artigo 3.º do DL n.º 311/82, de 04/08.

- **Ofício-Circulado n.º 30125/2011, de 15.04, da DSIVA**

IVA - Água oxigenada (peróxido de hidrogénio)

- **Ofício-Circulado n.º 30126/2011, de 15.04, da DSIVA**

IVA - Actividade de gestão patrimonial e financeira dos bairros municipais, exercida por entidades empresariais locais

- **Circular n.º 31/2011, de 15.04, da DGAIEC**

Segurança de Produtos. Importação de mercadorias cuja autoridade de fiscalização do mercado é a ASAE.

- **Circular n.º 30/2011, de 15.04, da DGAIEC**

Medidas restritivas contra a República da Guiné (Conacri)

- **Circular n.º 29/2011, de 12.04, da DGAIEC**

STADA-Exportação – Prazo para apresentação dos documentos de suporte. Alteração da Circular n.º 89/2007, Série II.

- **Circular n.º 25/2011, de 23.03, da DGAIEC**

Actualização do ponto 4 da Circular n.º 26/2009, Série II

- **Circular n.º 24/2011, de 22.03, da DGAIEC**

Normas de aplicação aos controlos veterinários na importação/exportação de animais vivos, produtos animais e produtos de origem animal. Referência à Circular n.º 48/2006 da Série II, com o texto consolidado pela Circular n.º 89/2009, igualmente da Série II.

- **Declaração de rectificação n.º 1/2011/M, de 01.03**

Rectificação do despacho n.º 1/2011/M, que aprova as tabelas de retenção de IRS na fonte para vigorarem durante o ano de 2011 na Região Autónoma da Madeira

- **Circular n.º 22/2011, de 15.03, da DGAIEC**

Aplicação das novas regras de origem no quadro do S.P.G. estabelecidas pelo Regulamento (UE) n.º 1063/2010 - Acumulação com a Noruega e Suíça e emissão de certificados de substituição.

- **Circular n.º 5/2011, de 11.03, da DGCI**

Aquisição de imóveis por Instituições de Crédito, em processo de execução, que se destinem a realização de créditos.

- **Circular n.º 21/2011, de 04.03, da DGAIEC**

Novas regras de origem no âmbito do Sistema de Preferências Generalizadas (S.P.G.) em vigor a partir de 2011 – Regulamento (CE) n.º 1063/2010 publicado no JOUE, série L, n.º 307 de 23/11/2010

- **Circular n.º 4/2011, de 28.02, da DGCI**

Tabelas de retenção - 2011 - Região Autónoma da Madeira

- **Circular n.º 20/2011, de 28.02, da DGAIEC**

Condições de política sanitária aplicáveis à entrada e reentrada no território aduaneiro nacional, de animais de companhia sem carácter comercial. Ref. Circular n.º 20/2006, Série II.

- **Circular n.º 19/2011, de 25.02, da DGAIEC**

Actualização do regime legal dos juros de mora. Alterações introduzidas pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12/2010, ao Decreto-Lei n.º 73/99, de 16/3/1999. Ref.ª às Circulares n.os 107/2009 e 111/2009, ambas da Série II.

- **Ofício-Circulado n.º 60082/2011, 22.02, da DSGCT**

Preparação imediata da reversão em caso de situação líquida negativa de pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados

- **Circular n.º 18/2011, de 22.02, da DGAIEC**

Importação de Medicamentos em pequenas quantidades - Ref.ª à Circular n.º 37/2010, Série II.

- **Ofício-Circulado n.º 20150/2011, 21.02, da DSIRC**

Regime especial de tributação de grupos de sociedades. Regras de preenchimento da declaração Mod. 22 quanto à liquidação da derrama

- **Circular n.º 17/2011, de 18.02, 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).

- **Ofício-Circulado n.º 30124/2011, 14.02, da DSIVA**

IVA - Verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA

- Circular n.º 3/2011, 09.02, da DGCI
Isenções em sede do Imposto sobre o Património

- **Ofício-Circulado n.º 20149/2011, 09.02, da DSIRC**


IRC - Taxas de derrama lançadas para cobrança em 2011 – período de 2010

- **Circular n.º 15/2011, de 09.02, da DGAIEC**

Import Control System – Segurança e Protecção. Publicação do Manual das Declarações Sumárias de Entrada e do Manual de Instruções do Utilizador Externo do Sistema de Tratamento Automático das Declarações Sumárias de Entrada (ICS-SP).

DIREITO TRIBUTÁRIO 2011

A OBRA MAIS COMPLETA



VidaEconómica
GRUPO EDITORIAL

ENCOMENDE JÁ
e garanta a recepção prioritária

- do seu exemplar
- da versão eBook

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 de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011**, que estabelece medidas de aplicação da Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado
Jornal Oficial n.º L 77, de 23/03/2011, p. 0001-0022
- **Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011**, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE
Jornal Oficial n.º L 64, de 11/03/2011, p. 0001-0012

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 10 DE FEVEREIRO DE 2011

«Livre circulação de capitais – Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas – Isenção dos dividendos de origem nacional – Isenção dos dividendos de origem estrangeira subordinada ao respeito de certas condições – Aplicação de um sistema de imputação nos dividendos de origem estrangeira não isentos – Provas exigidas relativamente ao imposto estrangeiro imputável»

Nos processos apensos C-436/08 e C-437/08, que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE apresentados pelo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Áustria), por decisões de 29 de Setembro de 2008, entrados no Tribunal de Justiça em 3 de Outubro de 2008, e reformulados pelo referido órgão jurisdicional, em 30 de Outubro de 2009, nos processos

**Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),
Österreichische Salinen AG (C-437/08)
contra
Finanzamt Linz,**

- 1) O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que prevê a isenção do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas relativamente aos dividendos de carteiras de títulos provenientes de participações em sociedades residentes e que subordina essa isenção relativamente aos dividendos de carteiras de títulos provenientes de participações em sociedades estabelecidas nos Estados partes no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu à existência de um acordo completo de assistência mútua em matéria administrativa e de cobrança entre o Estado-Membro e o Estado terceiro em causa, na medida em que, para atingir os objectivos da legislação em causa, apenas é necessária a existência de um acordo de assistência mútua em matéria administrativa.
- 2) O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que isenta de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas os dividendos de carteiras de títulos que uma sociedade residente recebe de outra sociedade residen-

te, ao passo que sujeita a esse imposto os dividendos de carteiras de títulos que uma sociedade residente recebe de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro ou num Estado terceiro parte no Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, desde que, porém, o imposto pago no Estado de residência desta última sociedade seja imputado no imposto devido no Estado-Membro da sociedade beneficiária e os encargos administrativos a que a sociedade beneficiária está sujeita para poder beneficiar dessa imputação não sejam excessivos. As informações reclamadas pela administração fiscal nacional à sociedade beneficiária de dividendos relativas ao imposto que incidiu efectivamente sobre os lucros da sociedade distribuidora de dividendos no seu Estado de residência são inerentes ao próprio funcionamento do método de imputação e não podem ser considerados encargos administrativos excessivos.

- 3) O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que, para prevenir uma dupla tributação económica, isenta do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas os dividendos de carteiras de títulos recebidos por uma sociedade residente e distribuídos por outra sociedade residente e que, relativamente aos dividendos distribuídos por uma sociedade estabelecida num Estado terceiro que não seja parte no acordo EEE, não prevê nem a isenção dos dividendos nem um sistema de imputação do imposto pago pela sociedade distribuidora no seu Estado de residência.
- 4) O artigo 63.º TFUE não se opõe à prática de uma autoridade fiscal que, relativamente aos dividendos provenientes de certos Estados terceiros, aplica o método de imputação abaixo de determinado limite de participação da sociedade beneficiária no capital da sociedade distribuidora e o método de isenção acima desse limite, ao passo que aplica sistematicamente o método de isenção relativamente aos dividendos de origem nacional, desde que, porém, os mecanismos em causa destinados a prevenir ou a atenuar a tributação em cadeia dos rendimentos distribuídos conduzam a um resultado equivalente. O facto de a administração fiscal nacional reclamar informações à sociedade beneficiária dos dividendos relativos ao imposto que incidiu efectivamente sobre os rendimentos da sociedade distribuidora de dividendos no Estado terceiro de residência desta última sociedade é inerente ao próprio funcionamento do método de imputação e não afecta, enquanto tal, a equivalência entre métodos de isenção e de imputação.
- 5) O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que:
 - se opõe a uma regulamentação nacional que concede às sociedades residentes a possibilidade de reportar as perdas sofridas durante um exercício fiscal aos exercícios fiscais ulteriores e que previne a dupla tributação económica dos dividendos mediante a aplicação do método de isenção aos dividendos de origem nacional, ao passo que aplica o método de imputação aos dividendos distribuídos por sociedades estabelecidas noutro Estado-Membro ou num Estado terceiro, na medida em que essa regulamentação não admita, no caso de aplicação do método de imputação, o reporte da imputação do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas pago no Estado-Membro onde se encontra estabelecida a sociedade distribuidora dos dividendos aos exercícios seguintes se, relativamente ao exercício durante o qual recebem os dividendos de origem estrangeira, a sociedade beneficiária tiver registado uma perda de exploração;
 - não obriga um Estado-Membro a prever, na sua legislação fiscal, a imputação do imposto cobrado sobre os dividendos através de retenção na fonte noutro Estado-Membro ou num Estado terceiro, a fim de prevenir a dupla tributação jurídica dos dividendos recebidos por uma sociedade estabelecida no primeiro Estado, tributação essa que resulta do exercício paralelo, pelos Estados-Membros em causa, da sua competência fiscal respectiva.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (SEGUNDA SECÇÃO) 10 DE FEVEREIRO DE 2011

«Fiscalidade directa – Livre circulação de capitais – Imposto sucessório – Legados a favor de organismos sem fins lucrativos – Recusa de aplicação de uma taxa reduzida quando esses organismos têm a sua sede operacional num Estado-Membro diferente daquele em que o de cujus residia ou trabalhava efectivamente – Restrição – Justificação»

No processo C-25/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo tribunal de première instance de Liège (Bélgica), por decisão de 7 de Janeiro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 15 de Janeiro de 2010, no processo

Missionswerk Werner Heukelbach eV
contra
État belge,

O artigo 63.º TFUE opõe-se à legislação de um Estado-Membro que reserva a possibilidade de beneficiar de uma taxa reduzida de imposto sucessório aos organismos sem fins lucrativos que têm a sua sede operacional nesse Estado-Membro ou no Estado-Membro no qual o de cujus residia efectivamente ou tinha o seu local de trabalho, no momento da sua morte, ou no qual anteriormente tinha efectivamente residido ou tido o seu local de trabalho.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (PRIMEIRA SECÇÃO) **3 DE MARÇO DE 2011**

«Incumprimento de Estado – Imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva IVA – Directiva 2006/112/CE – Aplicação de uma taxa reduzida – Animais vivos normalmente destinados à preparação de alimentos para consumo humano ou animal – Entrega, importação e aquisição de cavalos»

No processo C-41/09,
que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 29 de Janeiro de 2009,

Comissão Europeia, representada por D. Triantafyllou e W. Roels, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo, demandante,

contra

Reino dos Países Baixos, representado por C. Wissels, M. Noort, M. de Grave e J. Langer, na qualidade de agentes,

demandado,

apoiado por:

República Federal da Alemanha, representada por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

República Francesa, representada por B. Beaupère-Manokha, na qualidade de agente,

intervenientes,

- 1) Ao aplicar uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado à totalidade das entregas, importações e aquisições intracomunitárias de cavalos, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12.º, em conjugação com o anexo H, 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, e dos artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com o seu anexo III.*
- 2) O Reino dos Países Baixos é condenado nas despesas.*
- 3) A República Federal da Alemanha e a República Francesa suportarão as suas próprias despesas.*

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 3 DE MARÇO DE 2011

**«Directiva 2006/112/CE – Imposto sobre o valor acrescentado – Peças usadas para automóveis
– Importação na União por um sujeito passivo revendedor – Regime da margem de lucro ou regime
normal do IVA – Constituição do direito a dedução – Efeito directo»**

No processo C-203/10,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Varhoven
administrativen sad (Bulgária), por decisão de 20 de Abril de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 26 de Abril de
2010, no processo

**Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna
contra
Auto Nikolovi OOD,**

- 1) O artigo 314.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que o regime de tributação da margem de lucro não é aplicável a entregas de bens como as peças usadas para automóveis, importados na União pelo próprio sujeito passivo revendedor e que estão sujeitos ao regime normal do imposto sobre o valor acrescentado.
- 2) O artigo 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que difere, até à entrega posterior sujeita ao regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, o direito do sujeito passivo revendedor a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago, nos termos do referido regime, quando da importação de bens que não sejam objectos de arte, de colecção ou antiguidades.
- 3) Os artigos 314.º e 320.º, n.os 1, primeiro parágrafo, e 2, da Directiva 2006/112 têm efeito directo, o que permite a um particular invocá-los num tribunal nacional com o objectivo de afastar a aplicação de uma regulamentação nacional incompatível com essas disposições.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (QUARTA SECÇÃO) 10 DE MARÇO DE 2011

**«Reenvio prejudicial – Sexta Directiva IVA – Artigo 13.º, B, alínea d), ponto 5 – Isenções
– Garantia de subscrição (‘underwriting guarantee’) prestada mediante a cobrança de uma comissão,
por instituições de crédito às sociedades emissoras no âmbito de emissões de acções nos mercados
de capitais – Operações relativas a títulos»**

No processo C-540/09,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Regerings-
rätten (Suécia), por decisão de 10 de Dezembro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de Dezembro de 2009,
no processo

**Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp
contra
Skatteverket,**

O artigo 13.º, B, alínea d), ponto 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, deve ser interpretado no sentido de que a isenção de IVA nele previsto inclui os serviços prestados por uma instituição de crédito sob a forma de garantia de subscrição concedida a título oneroso a uma sociedade que pretende emitir acções, e nos termos da qual essa instituição se compromete a adquirir as acções não subscritas no fim do período de subscrição.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 10 DE MARÇO DE 2011

«Fiscalidade – IVA – Sexta Directiva 77/388/CEE – Artigos 5.º e 6.º – Qualificação de uma actividade comercial como ‘entrega de bens’ ou ‘prestação de serviços’ – Fornecimento de refeições ou de alimentos prontos para consumo imediato em estabelecimentos ou veículos de restauração – Fornecimento, num cinema, de pipocas e de chips ‘tortilla’ (‘nachos’) para consumo imediato – Caterer ao domicílio – Anexo H, categoria 1 – Interpretação dos termos ‘produtos alimentares’»

Nos processos apensos C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentados pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisões de 15 e 27 de Outubro de 2009, entrados no Tribunal de Justiça em 3 de Dezembro de 2009, nos processos

Finanzamt Burgdorf (C-497/09)

contra

Manfred Bog,

CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG, anteriormente Hans-Joachim Flebbe Filmtheater GmbH & Co. KG (C-499/09)

contra

Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

Lothar Lohmeyer (C-501/09)

contra

Finanzamt Minden,

e

Fleischerei Nier GmbH & Co. KG (C-502/09)

contra

Finanzamt Detmold,

1) Os artigos 5.º e 6.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, conforme alterada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, devem ser interpretados no sentido de que:

– o fornecimento de pratos ou de alimentos acabados de preparar, prontos para consumo imediato em estabelecimentos ou veículos de restauração ou nos bares dos cinemas, constitui uma entrega de bens, na acepção do referido artigo 5.º, quando uma análise qualitativa do conjunto da operação revele que os elementos de prestação de serviços que precedem e acompanham a entrega dos alimentos não são preponderantes;

- salvo nos casos em que um caterer ao domicílio se limita a entregar pratos estandardizados, sem outro elemento de serviço suplementar, ou em que outras circunstâncias particulares demonstrem que a entrega dos pratos representa o elemento predominante de uma operação, as actividades de catering ao domicílio constituem prestações de serviços na acepção do referido artigo 6.º
- 2) No caso de entrega de bens, o conceito de «produtos alimentares» que consta do anexo H, categoria 1, da Sexta Directiva 77/388, conforme alterada pela Directiva 92/111, deve ser interpretado no sentido de que abrange igualmente os pratos e refeições que tenham sido cozidos, assados, fritos ou preparados de outro modo para consumo imediato.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (SEGUNDA SECÇÃO) 31 DE MARÇO DE 2011

«Livre circulação de capitais – Fiscalidade directa – Tributação dos rendimentos da locação de bens imóveis – Dedutibilidade das rendas pagas a um ascendente no contexto de uma sucessão entre vivos – Condição de estar sujeito ao imposto no Estado-Membro em causa pela totalidade dos rendimentos»

No processo C-450/09,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Niedersächsisches Finanzgericht (Alemanha), por decisão de 14 de Outubro de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 19 de Novembro de 2009, no processo

Ulrich Schröder
contra
Finanzamt Hameln,

O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que, ao mesmo tempo que permite a um contribuinte residente deduzir as rendas pagas a um ascendente que lhe transmitiu bens imóveis sitos no território desse Estado dos rendimentos locativos produzidos por esses bens, não concede essa dedução a um contribuinte não residente, desde que a obrigação de pagar essas rendas decorra da transmissão dos referidos bens.

VidaEconómica
GRUPO EDITORIAL

**CONHEÇA A LIVRARIA ONLINE
DA VIDA ECONÓMICA**

Visite-nos em: livraria.vidaeconomica.pt
Publicações especializadas • Edições técnicas • Formação



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 doram 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 conta 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 exercícios 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 requerimentos *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 Administración 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.querter 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/1033/2011, de 18 de Abril, que altera a Orden EHA/3786/2008, de 29 de Dezembro, por via da qual são aprovados o modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, e o modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales e são modificados os Anexos I e II da Orden EHA/3434/2007, de 23 de Novembro, pela qual são aprovados os modelos 322 de autoliquidación mensal, modelo individual, e 353 de autoliquidación mensal, modelo agregado, assim como outra legislação tributária.

BOE de 27.04.2011

Orden EHA/1034/2011, de 25 de Abril, pela qual são reduzidos para o período de tributação de 2010 os índices de rendimento líquido e o índice de correcção por pensos adquiridos a terceiros aplicáveis no método de determinação directa do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para as actividades agrícolas e pecuárias afectadas por diversas circunstâncias excepcionais.

BOE de 27.04.2011

Resolución de 11 de Abril de 2011, do Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales da Agencia Estatal de Administración Tributaria, pela qual se modifica a de 15 de Dezembro de 2009, que contém as instruções para a formalização do Documento Único Administrativo (DUA).

BOE de 25.04.2011

Orden EHA/940/2011, de 13 de Abril, que modifica a Orden EHA/3408/2009, de 17 de Dezembro, pela qual são criados balcões electrónicos no Ministerio de Economía y Hacienda.

BOE de 18.04.2011

Orden EHA/732/2011, de 29 de Março, que modifica a Orden HAC/1398/2003, de 27 de Maio, pela qual são estabelecidos os pressupostos e condições em

que se poderá tornar efectiva a colaboração social na gestão dos tributos e se estende expressamente esta à apresentação electrónica de determinados modelos de declaração e de outros documentos tributários.

BOE de 02.04.2011

Orden EHA/585/2011, de 8 de Março, pela qual é aprobado o modelo de declaração do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, exercício 2010, são determinados o lugar, forma e prazos de apresentação do mesmo, são estabelecidos os procedimentos de pedido, modificação e confirmação ou subscrição da minuta de declaração do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e são determinadas as condições gerais e o procedimento para a respectiva apresentação por meios electrónicos ou telefónicos.

BOE de 18.03.2011

Orden EHA/586/2011, de 9 de Março, pela qual é aprobado o modelo 111 de autoliquidación de retenções e pagamentos por conta do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativos a rendimentos do trabalho e de actividades económicas, prémios e determinados ganhos patrimoniais e imputações de rendimento e é modificada outra regulamentação tributária.

BOE de 18.03.2011

Ley 1/2011, de 17 de Fevereiro, de autorizações financeiras e normas orçamentais e tributárias durante o período de prorrogação orçamental. (Comunidad Autónoma de Cataluña)

BOE de 08.03.2011

Ley 13/2010, de 28 de Dezembro, de medidas orçamentais e tributárias de acompanhamento aos Presupuestos Generales para 2011. (Comunidad Autónoma del Principado de Asturias)

BOE de 08.03.2011

REVISTA
Fiscal

