

R E V I S T A **Fiscal**

SETEMBRO/OUTUBRO
2011



Actualidade

Análise

A incidência do Imposto do Selo sobre a aquisição de imóveis por usucapião

Jurisprudência

Imposto Municipal sobre Imóveis

Avaliação

Coeficiente de localização

Fundamentação

Doutrina Administrativa (DGCI)

União Europeia

Espanha

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

Temos vindo a assistir, desde o ano passado, a sucessivos aumentos de impostos: em Março de 2010 tivemos o PEC I, que contemplava uma subida de impostos a partir de 2011, nomeadamente por via de alterações aos benefícios fiscais; em Maio de 2010, surgiu o PEC II, que continha o aumento de todas as taxas do IVA em 1%, uma sobretaxa no IRS, um novo escalão de IRS de 45%, o agravamento das taxas libertórias de 20% para 21,5% e uma derrama estadual no IRC de 2,5% para lucros superiores a dois milhões de euros; em Setembro de 2010, veio o PEC III e com ele diversas medidas adicionais, como o aumento do IVA para 23%; já este ano e pela mão do actual Governo, foram anunciados três aumentos de impostos, dois já para produzirem efeitos este ano – a sobretaxa extraordinária no IRS, incidente sobre o subsídio de Natal e a antecipação do IVA à taxa normal na energia – e, para 2012, o imposto de solidariedade no IRS e no IRC e a eliminação das deduções de despesas com educação, saúde e habitação para os dois escalões mais altos de IRS.

Em virtude destes agravamentos fiscais, Portugal é o país da União Europeia onde a carga fiscal mais vai crescer entre 2010 e 2012, sendo que, se se tiver em conta a sobretaxa incidente sobre o subsídio de Natal, a taxa máxima de IRS vai chegar este ano aos 49%. Contudo, os dados macroeconómicos que vão sendo revelados permitem perceber que deixou de existir proporcionalidade entre o crescimento da receita fiscal e o aumento das taxas de impostos, o que leva a concluir que, nesta matéria, o limite do possível foi já ultrapassado.

Por outro lado, como é sabido, as deduções fiscais são importantíssimas num país como Portugal, onde o Estado e a iniciativa privada actuam paralelamente e de forma até complementar nos sectores da saúde e da educação, permitindo atenuar a carga fiscal sobre os contribuintes que mais impostos pagam (e que, em larga medida, contribuem para o serviço nacional de saúde e para o ensino público sem que deles usufruam), pelo que a sua eliminação traduz-se, inexoravelmente, num aumento do IRS para esses contribuintes. Ademais, como algumas vozes autorizadas vão alertando, o fim das deduções de certas despesas, para efeitos de IRS, vai acarretar a perda de receita fiscal (as pessoas deixam de pedir “recibo”) e, pior, o que se ganha com a eliminação dessas deduções não compensa o que se perde em tributação de rendimentos.

Por isto, bom seria que fossem dadas algumas tréguas aos contribuintes cumpridores, “apertando-se o cerco” aos contribuintes faltosos, por via do incremento das acções inspectivas sobre sectores e contribuintes de risco e pela punição exemplar da evasão e da fraude fiscais. Isto sim, seria justo e eficaz!

Sumário

Actualidade	5
Análise	
<i>A incidência do Imposto do Selo sobre a aquisição de imóveis por usucapião</i>	9
Jurisprudência	
<i>Anotada</i>	15
<i>Resumos</i>	23
<i>Sumários</i>	40
Doutrina Administrativa (DGCI)	54
Síntese	
<i>Jurisprudência</i>	63
<i>Legislação Fiscal</i>	63
<i>Doutrina Fiscal</i>	63
União Europeia	
<i>Legislação</i>	65
<i>Jurisprudência</i>	65
Espanha	71

Execução fiscal – graduação de créditos

A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) anunciou a implementação de um novo sistema informático, destinado a automatizar a graduação de créditos em processos 477 de execução fiscal, sendo esta uma medida que integra o Plano de Modernização da Justiça Tributária da DGCI.

Através do procedimento de graduação de créditos é estabelecida uma ordem de distribuição do produto da penhora ou venda de bens em execução fiscal sempre que existam vários credores (que poderão ser públicos ou privados) detentores de direitos sobre esses bens.

Torna-se, pois, necessário proceder a uma organização hierarquizada dos credores, por forma a proceder à distribuição dos montantes financeiros obtidos através da penhora ou venda de elementos do património do devedor. Isto porque, em muitos casos, a garantia legal detida por cada um dos credores poderá ter diferente força legal, podendo inclusive acontecer que pessoas singulares ou colectivas possam ser detentoras de garantias que as coloquem em situação preferencial face aos créditos detidos pelo próprio Estado.

Até final de 2010, este procedimento era realizado no âmbito de um processo judicial que corria nos Tribunais Tributários. Tais processos pautavam-se pela sua excessiva morosidade, em resultado da sua complexidade, facto este que acarretava grandes prejuízos para todos os credores.

A Administração Fiscal detém, desde Janeiro de 2011, competência para levar a cabo a graduação de créditos, procedendo agora a DGCI a uma automatização do processo. Espera-se que futuramente este processo não ultrapasse os três meses de duração.

Os devedores e os credores envolvidos continuam, não obstante, a ter a possibilidade de recorrer à via judicial quando assim entenderem. Este recurso terá efeito suspensivo sobre a decisão da graduação.

IVA – valor tributável

O Tribunal de Justiça da União Europeia proferiu recentemente uma decisão relativa à inclusão do imposto sobre veículos (ISV) na base tributável do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). A sentença foi proferida na sequência de uma questão prejudicial que lhe foi dirigida pelo Supremo Tribunal Administrativo.

O Tribunal de Justiça da União Europeia entende que, em razão da sua natureza e características, o ISV deve ser integrado “no conceito de «impostos, direitos

aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo”.

Sobretaxa extraordinária

O Ministro de Estado e das Finanças apresentou na Assembleia da República a proposta de lei relativa à criação de uma sobretaxa extraordinária. Trata-se de uma medida excepcional, que se justifica pela grave situação financeira que actualmente afecta o nosso país. Além do seu carácter extraordinário, esta é também uma medida universal e que se pretende possa respeitar o princípio da equidade social na austeridade.

A sobretaxa extraordinária tem a sua aplicação restringida a rendimentos em sede de IRS auferidos pelos sujeitos passivos em 2011, deixando de vigorar após a produção de todos os seus efeitos em relação ao corrente ano fiscal. Ela incidirá sobre todos os tipos de rendimentos englobáveis em sede de IRS, acrescidos de alguns rendimentos sujeitos a taxas especiais (aqui se incluindo, entre outros, as mais-valias de partes sociais e outros valores mobiliários, bem como instrumentos financeiros derivados e acréscimos patrimoniais injustificados).

Estima-se que fiquem fora do âmbito de aplicação da sobretaxa aproximadamente 80% dos pensionistas do regime geral da segurança social (correspondendo a cerca de 1,4 milhões de pensionistas) e aproximadamente 65% dos agregados familiares (ou seja, cerca de 3 milhões de famílias portuguesas).

Cerca de 52% dos salários pagos em Portugal não deverão ser abrangidos pela sobretaxa. Do conjunto de sujeitos passivos obrigados ao pagamento da sobretaxa, estima-se que cerca de 22% paguem menos de 50 euros e cerca de 50% paguem menos de 150 euros. Em contrapartida, 10% dos sujeitos passivos que recebem rendimentos mais elevados deverão contribuir com 60% do total da receita da sobretaxa.

Preços de transferência – medidas de simplificação

A OCDE publicou recentemente um estudo relativo às medidas de simplificação existentes em matéria de

preços de transferência. A OCDE havia já lançado, no decurso de 2010, um projecto sobre os aspectos administrativos dos preços de transferência, do qual constava, nomeadamente, um exame das técnicas que podem ser postas em prática com vista a otimizar a utilização dos recursos dos contribuintes e das administrações tributárias, por forma a favorecer o respeito das obrigações por parte dos contribuintes, assim como a realização de acções de controlo. Procede-se presentemente à avaliação e sistematização das medidas de simplificação existentes nas economias de 33 países membros e não-membros da OCDE, constando estas conclusões de um documento que é agora tornado público.

Os resultados desta análise, bem como as respostas ao convite de apresentação de comentários (cujo prazo terminou em 30 de Junho de 2011) serão utilizados como ponto de partida para futuros trabalhos da OCDE sobre aspectos administrativos dos preços de transferência, aqui se incluindo o exame das linhas de orientação existentes sobre os regimes de protecção do capítulo IV dos “Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência”.

Ataque de “phishing” – alerta da DGCI

A Direcção-Geral de Finanças (DGCI) divulgou um comunicado no qual alerta os utilizadores do Portal das Finanças para o envio de mensagens fraudulentas. Estas mensagens aparentam ser enviadas pela DGCI e utilizam um texto falso, convidando o destinatário da mensagem a aceder a um endereço através do “link” fornecido, como forma de obter informações sensíveis ou comprometer em termos de segurança o computador utilizado (técnica apelidada de “phishing”). Trata-se de um esquema destinado a concretizar a instalação de software malicioso na máquina de quem recebeu a mensagem por correio electrónico. O software é instalado se o utilizador executar o link apresentado na mensagem. O “link” aparenta estar apontado para a página do Portal das Finanças, mas a ligação é feita para um outro domínio.

Como forma de proteger os utilizadores do Portal das Finanças de mensagens de teor fraudulento como a que foi agora detectada, a DGCI fixa três indicadores que podem servir para identificar mensagens legítimas. Em primeiro lugar, as mensagens de e-mail que a DGCI envie aos contribuintes identificam sempre o nome completo e o NIF do destinatário. Não serão enviadas mensagens de carácter genérico que não incluam a iden-

tificação do contribuinte. Em segundo lugar, a DGCI só enviará mensagens de e-mail aos contribuintes que tenham senha de acesso ao Portal das Finanças e que tenham autorizado o envio de mensagens por correio electrónico. Por último, alerta-se para o facto de que todas as caixas de correio electrónico da DGCI têm o formato xxxxxx@dgci.min-financas.pt.

Programa de Apoio Económico e Financeiro a Portugal – medidas a implementar até ao final de 2011

O Ministério das Finanças disponibilizou recentemente no seu site um documento contendo a sistematização das medidas do Programa de Apoio Económico e Financeiro a Portugal a implementar até ao final de 2011. Este programa inclui um grande número de medidas de âmbito fiscal, prevendo-se a sua aplicação para os terceiro e quarto trimestres de 2011.

Assim, prevê-se uma redução substancial das deduções fiscais relativas a encargos com a saúde, incluindo seguros privados (aproximadamente dois terços no total). As isenções fiscais serão também revistas, devendo ser congelados todos os benefícios e incentivos fiscais, eliminando alguns deles.

As taxas mais elevadas de IVA, IRS e IRC (constantes do Orçamento do Estado para 2011) permanecerão em vigor até 2013.

A lista dos bens e serviços sujeitos a taxas reduzidas de IVA será revista em 2011.

A convergência das deduções em sede de IRS no que se refere a rendimentos de trabalho dependente e a pensões estará concluída no fim de 2013.

O Imposto sobre Veículos (ISV) e o Imposto sobre o Tabaco (IT) serão aumentados.

A partir de Janeiro de 2012, será introduzida uma tributação sobre a electricidade.

Os incentivos fiscais em matéria de eficiência energética deverão ser reavaliados, apurando o risco de sobreposição ou de inconsistência dos instrumentos relacionados com a energia.

A taxa do IVA deverá ser aumentada na electricidade e no gás (actualmente é de 6%), sendo também tributada em sede de impostos especiais sobre o consumo a electricidade.

Serão apresentadas medidas relativas à avaliação para efeitos fiscais dos imóveis e terrenos existentes. Estas medidas poderão implicar o envolvimento de funcioná-

rios municipais, para além dos trabalhadores da administração fiscal, para avaliar o valor tributável do imóvel, bem como a utilização de métodos estatísticos para monitorizar e actualizar as avaliações.

A actual informação anual sobre a despesa fiscal será melhorada, a partir do Orçamento do Estado para 2012, de acordo com as boas práticas internacionais, ficando as administrações central, regional e local abrangidas. Por outro lado, será usado um conceito mais abrangente de despesa fiscal, especificando a metodologia utilizada para o cálculo de tais despesas.

Para o último trimestre de 2011 está prevista a concretização da fusão dos serviços da administração fiscal (DGCI), da administração aduaneira (DGAIEC) e de tecnologias de informação (DGITA) numa única entidade, o que implicará uma definição completa da nova estrutura. Esta medida será precedida por um estudo dos custos e benefícios de incluir na fusão (da DGCI, DGAIEC e DGITA) as unidades de cobrança de receita da segurança social.

Ao nível da tributação do património, prevê-se que o imposto municipal sobre imóveis (IMI) seja revisto através de uma reavaliação dos valores patrimoniais no segundo semestre de 2011, por forma a compensar a redução do imposto municipal sobre as transacções onerosas de imóveis (IMT). Por outro lado, a isenção temporária do IMI será reduzida de forma substancial no final de 2011. A tributação de bens imóveis deverá ser objecto de alterações, com vista a nivelar os incentivos ao arrendamento com os de aquisição de habitação própria.

Será elaborado um relatório avaliando o estado actual dos sistemas de informação na administração fiscal, propondo reformas.

O Orçamento do Estado para 2012 deverá incluir uma recalibração do sistema fiscal, neutral em termos orçamentais, com o objectivo de reduzir os custos laborais e incrementar a competitividade.

Também até final de Outubro de 2011 deverão ser apresentados planos de reformas abrangentes adicionais para a Administração Fiscal e Segurança Social.

A Administração Fiscal irá preparar um plano estratégico para 2012-2014, que incluirá acções concretas para combate da fraude e evasão fiscais, reforço da auditoria e aplicação da colecta baseada em técnicas de gestão do risco.

Em matéria de IRS, será estabelecido um tecto global para as deduções relativas a encargos com a saúde, a educação e a habitação, diferenciado de acordo com o escalão de rendimento, estando igualmente prevista a eliminação progressiva das deduções dos encargos com juros de crédito à habitação e com rendas.

Ao nível do IRC, estão previstas três medidas fundamentais, a aplicar até o final de 2011: eliminar isenções, incluindo as sujeitas à cláusula de caducidade do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e todas as taxas reduzidas; limitar as deduções de prejuízos fiscais; e limitar a 3 anos o período de reporte desses prejuízos.

Serão avaliadas as medidas para acelerar a resolução de processos judiciais nos tribunais tributários. São delas exemplo: a criação de um procedimento especial para processos de montante elevado; a fixação de critérios de prioridade; o alargamento da cobrança de juros relativos às dívidas fiscais a todo o tempo em que decorra o processo judicial; o pagamento especial de juros legais por cumprimento em atraso da decisão de um tribunal tributário. Deverá ainda ser criado um sistema integrado de tecnologias de informação entre a administração fiscal e os tribunais fiscais.

Já em Setembro, deverá ficar concluída a análise dos estrangulamentos no sistema de impugnações fiscais, com recurso a uma revisão da avaliação do desempenho das inspecções baseada em indicadores tanto qualitativos como quantitativos; a aplicação de juros sobre o total dos montantes em dívida durante a totalidade do período do procedimento judicial, utilizando uma taxa de juro superior à corrente no mercado, impondo um juro legal especial quando se verificar o não cumprimento de uma decisão do tribunal fiscal; e a implementação da nova lei de arbitragem fiscal.

A administração fiscal e a segurança social deverão ser autorizadas a utilizar uma maior variedade de instrumentos de reestruturação, baseados em critérios claramente definidos, e para rever a lei tributária, com vista à remoção de impedimentos à reestruturação voluntária de dívidas.

O programa “Simplex Exports” inclui medidas para acelerar os procedimentos para requerer a isenção do IVA para empresas de exportação e simplificar os procedimentos ligados às exportações indirectas.

Por fim, deverá ser submetida à Assembleia da República a legislação necessária para reforço dos poderes de inspecção e de cobrança coerciva da administração fiscal central.

Desvalorização fiscal – relatório

O Ministério das Finanças divulgou recentemente um relatório sobre a desvalorização fiscal, elaborado por

representantes do Banco de Portugal, do Ministério das Finanças, do Ministério da Economia e do Emprego e do Ministério da Solidariedade e Segurança Social.

A necessidade de implementar uma desvalorização fiscal resulta do Programa de Assistência Económica e Financeira acordado com a Comissão Europeia e o Fundo Monetário Internacional.

A desvalorização fiscal traduz-se na redução das contribuições sociais da entidade patronal, aliada a um aumento de impostos indirectos ou redução de despesa pública que seja neutral em termos orçamentais, assim se obtendo uma melhoria da correcção do desequilíbrio externo equivalente a uma desvalorização cambial.

No relatório agora divulgado é dado relevo aos efeitos macroeconómicos decorrentes da desvalorização fiscal, apresentando-se igualmente algumas hipóteses que procuram racionalizar os recursos a ela associados. Pretende-se, através da definição destas hipóteses, potenciar a eficácia económica da medida.

Reconhece-se que, ao nível dos impostos indirectos, o IVA será o mais adequado para financiar esta medida, em razão do potencial de receita que pode gerar no caso de uma alteração das taxas reduzida e intermédia, ou limitação de algumas das isenções existentes.

Um tal alteração implicaria, no entanto, um custo social elevado (isto em virtude da sua natureza regressiva, e do tipo de bens que abrange).

Roteiro de JUSTIÇA FISCAL



Conheça a lei. Defenda os seus Direitos.

"Esta obra que constitui um excelente instrumento de aprendizagem do sistema tributário para quem pretenda aprofundar o estudo sobre estas temáticas bem como para aqueles que necessitem de um instrumento prático que lhes possibilite o conhecimento da lei."

Pedro Marinho Falcão, *in Prefácio*

Autor: Carlos Valentim e Paulo Cardoso
Preço: 50 € Formato: 17 x 24.5 cm
Págs.: 576

Função FOLHEAR

Visualize a estrutura e alguns conteúdos
desta obra em: <http://livraria.vidaeconomica.pt>

VidaEconómica

Rua Gonçalo Cristóvão, 111 – 6º Esq. • 4049-037 Porto • Tel.: 223 399 400
Fax: 222 058 098 • Email: encomendas@vidaeconomica.pt
www.vidaeconomica.pt • <http://livraria.vidaeconomica.pt>

A incidência do Imposto do Selo sobre a aquisição de imóveis por usucapião

Por Ricardo Rodrigues Pereira *

1. INTRODUÇÃO: DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DA ANÁLISE

O artigo 1º do Código do Imposto do Selo¹ delimita a incidência objectiva deste imposto estatuidando, desde logo, no seu nº 1, que a ele estão sujeitos *“todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”*. O nº 3 deste mesmo artigo, densificando a norma contida no citado nº 1, determina, na parte que aqui importa considerar, que são consideradas transmissões gratuitas de bens, para efeitos da verba 1.2 da Tabela Geral², *“designadamente, as que tenham por objecto: a) Direito de propriedade ou figuras parcelares desse direito sobre bens imóveis, incluindo a aquisição por usucapião”*.

A aquisição por usucapião de imóveis constitui, pois, um facto tributário sujeito a Imposto do Selo, sendo que a respectiva obrigação tributária considera-se constituída *“na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial, for celebrada a escritura de justificação notarial ou no momento em que se tornar definitiva a decisão proferida em processo de justificação nos termos do Código do Registo Predial”* (artigo 5º, alínea r), do CIS).

A análise que nos propomos fazer tem como ponto de partida estas normas legais e visa delinear aquele que é o objecto da incidência do Imposto do Selo nos casos de aquisição de imóveis por meio de usucapião, nomeadamente naquelas situações em que o adquirente do imóvel usucapido tenha nele efectuado benfeitorias. A questão que aqui pretendemos esclarecer pode, pois, ser formulada da seguinte forma: o objecto de incidência da tributação em Imposto do Selo é apenas o acto de aquisição

por usucapião do imóvel usucapido ou também o acto de aquisição de benfeitorias nele realizadas pelo respectivo usucapiente?

Conexa com esta questão existe uma outra – que, ao contrário do que por vezes é entendido, não a precede, sendo sim dela decorrente – e que se consubstancia em saber qual o valor a atender para efeitos de Imposto do Selo, ou seja, qual o valor tributável dos bens imóveis que são adquiridos por usucapião³. A este propósito, o artigo 13º, nº 1, do CIS estatui que *“o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial”*; a interpretação e aplicação concreta desta norma dependem da resposta que for dada à questão central em análise.

Por razões de ordem lógica e de coerência discursiva, analisaremos seguidamente em que consiste e como opera a usucapião, fazendo-o, primeiramente, na perspectiva do direito civil – seu habitat natural – e, depois, no âmbito do CIS. Após isso, abordaremos então o objecto central da nossa análise, ou seja, a incidência do Imposto do Selo nos casos de aquisição de imóveis por meio de usucapião.

2. A USUCAPIÃO NO DIREITO CIVIL

O artigo 1287º do Código Civil⁴ dispõe que:

“A posse do direito de propriedade ou de outros direitos reais de gozo, mantida por certo lapso de tempo, faculta ao possuidor, salvo disposição em contrário, a aquisição do direito a cujo exercício corresponde a sua actuação: é o que se chama usucapião.”

Assim, a usucapião *“é a constituição, facultada ao possuidor, do direito real correspondente à sua posse, desde que esta, dotada de certas características, se tenha mantido pelo lapso de tempo*

* Advogado.

1. De ora em diante, abreviadamente designado “CIS”.

2. A verba 1.2. da Tabela Geral do Imposto do Selo estabelece o seguinte: *“Aquisição gratuita de bens, incluindo por usucapião, a crescer, sendo caso disso, à da verba 1.1. – sobre o valor 10%.”*

3. Como é referido no acórdão do STA de 18/02/2010, proferido no processo nº 0805/09 (disponível in www.dgsi.pt), *“previamente à questão do valor do bem imóvel a considerar, coloca-se, como prius lógico, a questão da determinação do bem imóvel que foi objecto da transmissão gratuita tributável”*.

4. De ora em diante, abreviadamente designado “CC”.

determinado na lei”⁵. Como refere Oliveira Ascensão, “pela usucapião adquirem-se direitos reais sobre coisas, em consequência de uma posse duradoura sobre elas exercida”^{6 7}.

2.1. CONDIÇÕES DA USUCAPIÃO

Como condições para que se possa verificar a usucapião temos, então, a existência de uma situação possessória, a susceptibilidade de o direito real em causa ser usucapível e o decurso de determinado período de tempo.

2.1.1. A POSSE

A posse boa para usucapião deverá reunir determinados requisitos.

O artigo 1258º do CC preceitua:

“A posse pode ser titulada ou não titulada, de boa ou de má fé, pacífica ou violenta, pública ou oculta.”

A densificação desta norma surge nos artigos imediatamente seguintes do mesmo compêndio legal e, desde logo, no artigo 1259º, cujo nº 1 estatui o seguinte:

“Diz-se titulada a posse fundada em qualquer modo legítimo de adquirir, independentemente quer do direito do transmitente, quer da validade substancial do negócio jurídico.”

Deste modo, como ensina Menezes Cordeiro⁸, “a posse titulada tem de ter:

- origem num facto jurídico;
- em abstracto idóneo para provocar a aquisição do próprio direito real;
- que pode ser inválido substancialmente, mas não formalmente.”

Por outro lado, extrai-se do nº 1 do artigo 1260º do CC:

“A posse diz-se de boa fé, quando o possuidor ignorava, ao adquiri-la, que lesava o direito de outrem.”

Assim, “é de boa fé a posse que, não sendo, na sua origem, violenta, se tenha constituído pensando o possuidor:

- que tinha, ele próprio, o direito;
- que ninguém tinha direito algum sobre a coisa.”⁹

O nº 2 do mesmo artigo estabelece a presunção de que a posse titulada é de boa fé, e a não titulada de má fé, pelo que, “havendo título, cabe a eventuais interessados de-

monstrar a inexistência de boa fé, ao passo que ao possuidor assiste provar a sua boa fé, se não puder apresentar qualquer título”¹⁰.

Noutra parametria, decorre do nº 1 artigo 1261º do CC:

“Posse pacífica é a que foi adquirida sem violência.”

Densificando conceitos, diz o nº 2 do mesmo artigo que a posse é considerada violenta “quando, para obtê-la, o possuidor usou de coacção física, ou de coacção moral”.

Acresce, por outro lado, que a posse é pública se for exercida de modo a poder ser conhecida pelos interessados (artigo 1262º do CC), sendo oculta no caso contrário.

Ademais, resulta do disposto no artigo 1295º, nº 2, do CC que a posse pode ser registada se se verificar o circunstancialismo ali previsto, pelo que a posse pode, ainda, ser registada e não registada¹¹.

Dito isto relativamente aos caracteres da posse, atentemos na norma contida no artigo 1297º do CC:

“Se a posse tiver sido constituída com violência ou tomada occultamente, os prazos da usucapião só começam a contar-se desde que cesse a violência ou a posse se torne pública.”

Quer isto dizer que para haver usucapião é necessário que haja posse com as seguintes características: pacífica e pública^{12 13}.

2.1.2. A USUCAPIBILIDADE

Como ensina Menezes Cordeiro, a usucapibilidade é “a qualidade que determinados direitos têm de ser constituíveis pela usucapião”¹⁴.

A este propósito, o artigo 1287º do CC estatui que são susceptíveis de aquisição por usucapião o direito de propriedade e os outros direitos reais de gozo¹⁵.

Por seu turno, o artigo 1293º do CC estabelece excepções à regra da usucapibilidade dos direitos reais de gozo, consignando que não podem ser adquiridos por usucapião:

- as servidões prediais não aparentes;
- os direitos de uso e de habitação.

10. Idem, *ibidem*.

11. Neste sentido, António Menezes Cordeiro, *ibidem*, p. 676.

12. A mesma conclusão é retirada do artigo 1300º, nº 1, do CC.

13. Pires de Lima e Antunes Varela [Código Civil Anotado, Volume III (Artigos 1251º a 1575º), 2ª edição revista e actualizada (reimpresão), Coimbra, Coimbra Editora, 1987, p. 77] afirmam, a este respeito, o seguinte: “Enquanto a falta de registo, do título ou da boa fé apenas conduz ao agravamento dos prazos, a violência ou a tomada de posse occultamente impede a usucapião.”

14. António Menezes Cordeiro, *ibidem*, p. 677.

15. Ver os artigos 1316º, 1417º, nº 1, 1440º, 1528º e 1547º, nº 1, do CC.

5. António Menezes Cordeiro, *Direitos Reais*, II Volume, Lisboa, Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 1979, p. 670.

6. José de Oliveira Ascensão, *Direito Civil, Reais*, 4ª edição, reimpresão, Coimbra, Coimbra Editora, 1987, p. 290.

7. Segundo Menezes Cordeiro, a disposição contida no artigo 1287º do CC deve ser corrigida, visto que o que se possui são coisas e não direitos (*op. cit.*, p. 670).

8. António Menezes Cordeiro, *op. cit.*, p. 673.

9. Idem, *ibidem*, p. 675.

2.1.3. OS PRAZOS

2.1.3.1. SUA DURAÇÃO

Para ser susceptível de conduzir à usucapião, a posse deverá prolongar-se por determinados períodos de tempo legalmente estabelecidos, os quais variam consoante a coisa seja imóvel ou móvel e, em cada uma das situações, consoante existe ou não título, registo e boa fé.

Relativamente às coisas imóveis – únicas a que aludiremos, atento o objecto desta análise –, os prazos são os seguintes:

- 10 anos, quando exista título registado e a posse seja de boa fé [artigo 1294º, alínea a), do CC];
- 15 anos, quando haja título registado e a posse seja de má fé [artigo 1294º, alínea b), do CC];
- 5 anos, quando exista registo da mera posse e esta seja de boa fé [artigo 1295º, nº 1, alínea a), do CC];
- 10 anos, quando exista registo da mera posse e esta seja de má fé [artigo 1295º, nº 1, alínea b), do CC];
- 15 anos, quando não haja registo de título nem de posse e esta seja de boa fé (artigo 1296º do CC);
- 20 anos, quando não haja registo de título nem de posse e esta seja de má fé (artigo 1296º do CC)¹⁶.

2.1.3.2. SUA CONTAGEM

A regra geral em matéria de contagem dos prazos para usucapião é a de que aquela tem início no momento da constituição de posse boa para usucapião¹⁷.

Assim, não se afigura “*necessário que a posse boa para usucapião se mantenha, durante os prazos determinados, sempre na titularidade do mesmo sujeito: quando tenha havido qualquer transmissão da posse, o sujeito pode juntar à sua posse a posse do seu antecessor (ou antecessores): é a chamada acessão na posse (artigo 1256º). Outro tanto sucede quando haja sucessão na posse (artigo 1255º), embora aí a posse mantenha sempre as mesmas características. (...) concluímos que a posse se conta não desde a sua aquisição por parte de determinado sujeito (aquisição derivada), mas sim desde a sua constituição (aquisição originária). A transmissão da posse não afecta, pois, o decurso do prazo para a usucapião.*”¹⁸

O nº 1 do artigo 1257º do CC consigna:

“*A posse mantém-se enquanto durar a actuação correspondente ao exercício do direito ou a possibilidade de a continuar.*”

Deste modo, a posse mantém-se enquanto não surgir algo que impeça a actuação em que se traduz a posse, isto é, “*até que surja uma causa de extinção da posse*”¹⁹.

Por seu lado, o artigo 1292º do CC estabelece:

“*São aplicáveis à usucapião, com as necessárias adaptações, as disposições relativas à suspensão e interrupção da prescrição, bem como o preceituado nos artigos 300º, 302º, 303º e 305º.*”

A remissão que esta norma faz para as regras da prescrição e, concretamente, as atinentes à respectiva suspensão²⁰ e interrupção²¹ permite concluir que o decurso do prazo para efeitos de usucapião pode ter interrupções ou suspensões.

A suspensão do prazo tem por efeito a sustação da respectiva contagem, enquanto se verificar o facto que a determinou.

A interrupção do prazo tem por efeito inutilizar todo o tempo decorrido até à verificação do facto que a determinou, obrigando à contagem de novo prazo.

Um vez decorrido o prazo fixado na lei, a usucapião opera com efeitos retroactivos, os quais são reportados à data do início da respectiva posse²²; consequentemente, considera-se “que o direito real constituído o foi no momento em que se iniciou a posse boa para a usucapião invocada”²³.

2.2. INVOCACÃO E NATUREZA DA USUCAPIÃO

A aquisição por usucapião não funciona automaticamente, dependendo de uma manifestação de vontade do possuidor em benefício de quem se verificam os requisitos legais para tanto necessários. Como decorre do artigo 303º do CC, aplicável ex vi artigo 1292º do CC, a aquisição por usucapião tem de ser invocada, judicial ou extrajudicialmente; se o não for, o tribunal não conhecerá, oficiosamente, da sua verificação.

Importa, contudo, salientar que o direito real constituído por usucapião não será diferente de quaisquer outros, a não ser pelo respectivo título constitutivo que é a própria usucapião.

A usucapião é, pois, uma forma de constituição de direitos reais e não uma forma de transmissão, produzindo pois uma aquisição originária, na medida em que o “*novo titular recebe o seu direito independentemente do direito do titular antigo*”²⁴; “[d]á que os direitos que nela tenham a sua origem não sofram em nada com os vícios de que pudessem eventualmente padecer os anteriores direitos sobre a mesma coisa”²⁵.

20. Ver os artigos 318º e seguintes do CC.

21. Ver os artigos 323º e seguintes do CC.

22. Como referem Pires de Lima e Antunes Varela (*op. cit.*, p. 66), “[a]o falar em início da posse, a lei tem, evidentemente, em vista o início da posse em nome próprio”.

23. António Menezes Cordeiro, *op. cit.*, p. 683.

24. José de Oliveira Ascensão, *op. cit.*, pp. 294-295.

25. António Menezes Cordeiro, *op. cit.*, p. 684.

16. Menezes Cordeiro alerta para o facto de o CC não aludir à hipótese de faltar de todo o título; nesta situação, “*são de aplicar estes dois últimos prazos [de 15 e 20 anos previstos no artigo 1296º do CC], consoante haja ou não boa fé*” (*op. cit.*, p. 680).

17. Neste sentido, António Menezes Cordeiro, *ibidem*, p. 681.

18. *Idem*, *ibidem*, pp. 681-682.

19. *Idem*, *ibidem*, p. 682.

3. A USUCAPIÃO NO CÓDIGO DO IMPOSTO DO SELO

Não obstante a usucapião, em termos civilísticos, constituir uma forma de aquisição originária, é a aquisição por usucapião considerada, para efeitos fiscais, uma transmissão gratuita de bens imóveis.

No entanto, daí não decorre a existência de um conceito autónomo de usucapião no âmbito do CIS e, se percorrermos os demais códigos tributários, neles também não vamos encontrar a definição de tal conceito. Assim, importa pois recorrer aos outros ramos de direito e, nomeadamente, ao direito civil, para a determinação do que deve entender-se por usucapião²⁶.

Deste modo, podemos concluir que o conceito de usucapião utilizado no âmbito do CIS é aquele que acima se deixou referido e que decorre do direito civil, pese embora, como se disse, a usucapião ser ali considerada uma transmissão gratuita de bens imóveis²⁷.

4. A AQUISIÇÃO POR USUCAPIÃO DE BENS IMÓVEIS: INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO EM IMPOSTO DO SELO

Após havermos abordado o conceito de usucapião e a natureza da aquisição por usucapião de bens imóveis, é agora chegado o momento de centrarmos a nossa atenção naquela que é a questão central desta análise, ou seja, descortinar qual é o objecto da incidência do Imposto do Selo nos casos de aquisição de imóveis por meio de usucapião, nomeadamente naquelas situações em que o adquirente do imóvel usucapido tenha nele efectuado benfeitorias.

Tendo em vista uma visão de conjunto desta problemática, iremos expor quer aquele que é o entendimento

da Administração Tributária quer o entendimento jurisprudencial emanado dos Tribunais superiores da ordem administrativa e fiscal.

4.1 A POSIÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A DGCI – Direcção-Geral dos Impostos, através da Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto do Selo, dos Impostos Rodoviários e das Contribuições Especiais (DSIMT), emitiu a Circular nº 19/2009, de 21 de Julho de 2009²⁸, referente ao Imposto do Selo e, mais concretamente, atinente à aquisição por usucapião de bem imóvel, tendo, neste preciso âmbito, abordado a questão da inclusão no valor tributável das benfeitorias úteis efectuadas pelo possuidor no período da sua posse.

A Administração Tributária deixou plasmado naquele documento o seguinte entendimento sobre esta temática:

“... na aquisição por usucapião, para efeitos da incidência do Imposto do Selo, o legislador albeou-se das disposições da lei civil aplicáveis, optando por considerar que o Estado tem direito ao imposto no momento do título justificativo da usucapião.

Por outro lado, o legislador não introduziu nenhuma especificidade para a determinação do valor tributável em caso de aquisição por usucapião, pelo que é aplicável a regra geral, ou seja, o disposto no artigo 13º, nº 1, do CIS, onde consta que o valor dos imóveis relevante para efeitos da liquidação do Imposto do Selo incidente sobre as transmissões gratuitas e bens imóveis “é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, ou o determinado por avaliação nos casos de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial”.

No que respeita à realização de benfeitorias, em que se inclui a construção de prédio urbano no terreno objecto da posse, efectuadas pelo possuidor/usucapiente, ainda que de boa fé e anteriormente à escritura de justificação, não lhe confere a propriedade desse prédio urbano. Na verdade, face ao Código Civil, apenas o constitui no direito de obter junto do proprietário o eventual pagamento das benfeitorias realizadas, mediante acção de enriquecimento sem causa.

Sendo o valor tributável na aquisição por usucapião o valor tributável do prédio adquirido, sem qualquer dedução, não pode

26. Como decorre do disposto no nº 2 do artigo 11º da Lei Geral Tributária, que estabelece o seguinte: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”.

27. Como se refere no acórdão do STA de 28/04/2010, proferido no processo nº 0126/10 (disponível in www.dgsi.pt), “a razão de ser desta inclusão da aquisição por usucapião no conceito de transmissão gratuita de bens operada pelo legislador tributário em sede de Imposto do Selo encontra-se, justamente, na necessidade de abranger no âmbito da tributação, situações que são de transmissão não formalizada de bens e em que, economicamente, ocorre uma transferência patrimonial”.

28. Disponível in www.portaldasfinancas.gov.pt.

ser deduzido ao valor tributável do Imposto do Selo o eventual direito de crédito do usucapiente sobre o proprietário relativo às benfeitorias úteis realizadas ao abrigo das regras do enriquecimento sem causa. Tal direito de crédito, na verdade, extingue-se com o justificativo da aquisição por usucapião, em virtude da reunião na mesma pessoa das qualidades de credor e de devedor.

Assim, o valor tributável nas aquisições por usucapião é o valor patrimonial tributável do prédio adquirido, sem qualquer redução, no momento do nascimento da obrigação tributária, ou seja, à data em que tiver transitado em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial.”

4.2. O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Sobre a questão em análise já se pronunciaram diversos arestos quer dos Tribunais Centrais Administrativos quer do Supremo Tribunal Administrativo.

Apesar de não existir unanimidade, afigura-se-nos que a jurisprudência recente tem vindo maioritariamente a entender que é o acto de aquisição por usucapião do imóvel usucapido o objecto de incidência de tributação em Imposto do Selo e não também o acto de aquisição de obras ou benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo próprio usucapiente.

Adiantamos, desde já, que subscrevemos esta posição, pois entendemos que o Imposto do Selo apenas incide sobre o bem que, inicialmente, não se encontrava na esfera patrimonial do adquirente, uma vez que apenas esse bem foi, na perspectiva da lei fiscal, transmitido.

Na realidade, se a aquisição por usucapião é, em termos fiscais, equiparada a uma transmissão, então ela só pode releva, enquanto tal, na medida em que tenha por objecto algo que não integrava o património do transmissário, isto é, algo que não era sua propriedade, pois só assim é possível conceber uma coisa que se transmite, que passa do património de uma pessoa para o património de outra pessoa.

Ademais, importa atentar no facto de que as transmissões tributáveis em sede de Imposto do Selo são as transmissões gratuitas, ou seja, aquelas em que não se verificou qualquer contrapartida económica da parte do transmissário.

Acresce que quer o facto de a norma ínsita na alínea r) do artigo 5º do CIS estatuir que a obrigação tributária

se considera constituída, nas aquisições por usucapião, na data em que transitar em julgado a acção de justificação judicial ou for celebrada a escritura de justificação notarial, quer o facto de a norma constante do nº 1 do artigo 13º do CIS estabelecer que o valor dos imóveis a considerar nas transmissões gratuitas é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão, não permitem extrair qualquer argumento no sentido de que o valor a considerar para efeitos de tributação é o valor de todo o prédio incluindo, portanto, as benfeitorias nele realizadas pelo adquirente. Porquanto, como acima se referiu, previamente à questão do valor do bem imóvel a considerar, coloca-se a questão da determinação do bem imóvel que foi objecto da transmissão gratuita tributável.

Vejamos, então e a título de exemplo, alguns acórdãos sobre esta temática²⁹:

Acórdão do STA de 21/10/2009, proferido no processo nº 0652/09:

“I – Pelo Imposto do Selo tributam-se, *inter alia*, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto de aquisição por meio de usucapião.

II – E, assim, o acto de «aquisição por usucapião» do imóvel usucapido é objecto de incidência de tributação em Imposto do Selo, e não também o acto de aquisição de benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo usucapiente.”

Acórdão do STA de 13/01/2010, proferido no processo nº 01124/09:

“I – Pelo Imposto do Selo tributam-se, *inter alia*, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto de aquisição por meio de usucapião.

II – E, assim, o acto de «aquisição por usucapião» do imóvel usucapido é objecto de incidência de tributação em Imposto do Selo, e não também o acto de aquisição de obras ou benfeitorias realizadas no mesmo imóvel pelo próprio usucapiente.”

Acórdão do STA de 20/01/2010, proferido no processo nº 0773/09:

“Tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de Imposto do Selo.”

29. Todos os acórdãos citados estão disponíveis in www.dgsi.pt.

Acórdão do STA de 27/01/2010, proferido no processo n.º 0922/09:

“T – Não correspondendo à realidade o documentado numa escritura de justificação notarial de usucapião, a liquidação efectuada pela Administração Tributária em face dos termos dessa escritura está ferida de ilegalidade decorrente de posterior constatação de erro nos seus pressupostos de facto.

II – O acto de usucapião de imóvel usucapido constitui o objecto de incidência de tributação em Imposto do Selo e não também e aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente no mesmo imóvel.”

Acórdão do STA de 18/02/2010, proferido no processo n.º 0805/09:

“T – É o acto de usucapião de imóvel usucapido que constitui o objecto de incidência de tributação em Imposto do Selo e não também a aquisição de benfeitorias realizadas pelo usucapiente no mesmo imóvel.

II – Deste modo, tendo sido adquirido por usucapião apenas o prédio rústico onde foi erguida uma construção, só o valor daquele deve ser considerado para efeitos de incidência de Imposto do Selo.”

Acórdão do STA de 28/04/2010, proferido no processo n.º 0126/10:

“T – Pelo Imposto do Selo tributam-se, inter alia, os actos de aquisição de imóveis, incluindo o acto formal de aquisição por causa de usucapião.

II – E, assim, o acto formal de «aquisição por usucapião» de um imóvel é objecto de incidência de tributação em Imposto do Selo, e não também o acto de aquisição de valores de obras ou benfeitorias realizadas pelo próprio usucapiente no imóvel usucapido.”

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 12/11/2010, proferido no processo n.º 01107/08.1BEBRG:

“1. O Imposto do Selo incide sobre transmissões gratuitas de bens imóveis, nelas se incluindo, à luz do Código do Imposto do Selo, as que têm lugar através da aquisição por usucapião;

2. Mesmo quando está em causa uma aquisição por usucapião, o dito imposto só incide sobre a transmissão do bem que, ab initio, não se encontrava no património do adquirente;

3. A liquidação do Imposto do Selo será ilegal na medida em que incida sobre as benfeitorias que tenham sido realizadas pelos próprios adquirentes no prédio objecto da transmissão tributável.”

5. CONCLUSÃO

O Imposto do Selo, quando está em causa uma aquisição por usucapião de um bem imóvel, incide apenas sobre a transmissão do bem que, *ab initio*, não se encontrava no património do adquirente, pois só dessa forma é possível conceber a existência de uma transmissão; e é sobre essa transmissão que incide o Imposto do Selo.



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 - 6.º esq. - 4049-037 - Porto

Telef.: 223399400 • assinaturas@vidaeconomica.pt

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

Imposto Municipal sobre Imóveis

Avaliação

Coefficiente de localização

Fundamentação

Sumário

I - Um acto encontra-se suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelo agente, permitindo ao interessado conhecer, assim, as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática.

II - O coeficiente de localização previsto no artigo 42.º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU, na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as seguintes características: acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

III - Também o zonamento, que consiste na determinação das zonas homogêneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º do CIMI, é aprovado por Portaria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU.

IV - Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação destes valores apenas se pode circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia respectivos, ao estabelecimento do coeficiente de localização e das percentagens referidas e à invocação do quadro legal que lhe é aplicável.

V - O facto de os zonamentos concretos, respectivos coeficientes de localização e percentagens aplicáveis, constantes da proposta da CNAPU, não terem sido publicados em portaria não lhes retira eficácia, sendo certo que a lei apenas estabelece a necessidade das propostas da CNAPU a esse respeito serem aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças e se publicitou o local em que podem ser consultados, desta forma se garantindo o seu conhecimento aos interessados e público em geral.

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 25 de Maio de 2011

Processo n.º 0239/11

Relator: Dr. António Calhau

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

I - A Representante da Fazenda Pública, não se conformando com a decisão da Mma. Juíza do TAF de Loulé que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A..., residente em ..., Coimbra, contra a segunda avaliação da fracção autónoma designada pela letra “H”, do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 2991, da freguesia de Armação de Pêra, concelho de Silves, e, em consequência, anulou o acto impugnado, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando as seguintes conclusões:

- a) A Doutrina e a Jurisprudência dos Tribunais Superiores entendem que um acto se encontra suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor, permitindo ao interessado conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática, de forma a optar esclarecidamente entre conformar-se com ele ou impugná-lo (cfr. art.s 77.º e 84.º, n.º 3, ambos da LGT);
- b) O grau de fundamentação deve ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que foi praticado (vide Acórdãos do STA de 2007/12/11, rec. 0615/04 e 2009/07/01, rec. 0239/09);
- c) O novo sistema de avaliação predial urbana consagra regras objectivas e critérios de quantificação prévia e legalmente fixados que eliminam a discricionariedade e subjectividade dos sujeitos intervenientes no procedimento de avaliação (vide art.s 38.º, 42.º e 45.º do CIMI);
- d) Por estarmos perante zonas e coeficientes predefinidos, insusceptíveis de alteração por parte dos peritos avaliadores, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física do prédio no concelho e freguesia respectivos, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal que lhe é aplicável (vide Ac. do STA de 2010/10/06, rec. 0510/10 e de 2009/07/01, rec. 0239/09);
- e) Como a ficha e laudo de avaliação do imóvel aqui em causa fornecem esses elementos, está afastado o vício de forma por falta de fundamentação, assacado à avaliação ora impugnada na douda sentença recorrida;
- f) Por outro lado, o sentido do n.º 2 da Portaria n.º 982/2004, de 4/8, quando prevê “é aprovado o zonamento e os coeficientes de localização (...)” é

tão-só a obrigatoriedade legal de as propostas da CNAPU relativas a zonamento e respectivos coeficientes de localização serem aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças (e não a sua publicação em jornal oficial), conduzindo necessariamente à conclusão de que se cumpre e concretiza o previsto no n.º 3 do art. 62.º do CIMI;

g) A circunstância de o zonamento e respectivos coeficientes de localização e percentagens não terem sido publicados em Diário da República não contraria o art. 119 da CRP nem qualquer princípio constitucional, muito menos produz a sua não obrigatoriedade;

h) Já que publicidade não equivale a publicidade no jornal oficial, podendo ser feita, como se designa no n.º 7 da referida Portaria, através da Internet, que igualmente habilita e garante o seu conhecimento aos interessados e público em geral (vide Ac. do TCA do Sul de 2010/06/01, rec. 03953/10);

i) Além disso, o facto de os zonamentos concretos e coeficientes de localização, constantes da proposta da CNAPU, não terem sido publicados em Portaria não lhes retira eficácia, porque se publicitou o local em que podem ser consultados, garantindo-se assim o seu conhecimento aos interessados e aos pedrulhas em geral (vide entendimento do STA proferido no Ac. de 2010/10/06, rec. 0510/10);

j) Logo, o procedimento de 2.ª avaliação ora impugnado funda-se num quadro normativo legal obrigatório e eficaz, pelo que não enferma de qualquer tipo de ilegalidade, como lhe assaca a douda sentença recorrida, que possa conduzir à sua anulação (vide A. do TCA do Sul, de 2010/06/01, rec. 03953/10), pois

k) A nova redacção do art. 76.º, n.º 4, do CIMI, introduzida pela Lei do Orçamento de 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31/12), entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009, mas não se aplica ao caso “sub judice”, porque a determinação do valor patrimonial tributário do prédio aqui em causa assentou em critérios puramente objectivos, definidos através da fórmula que consta do art. 38.º e segs. do CIMI, não padecendo de qualquer vício de violação de lei que ponha em causa o acto de fixação desse valor patrimonial, e, consequentemente, pudesse produzir a anulação da 2.ª avaliação ora impugnada, já que a aplicação daquela norma legal está condicionada à anulação da 2.ª avaliação e à sua posterior nova realização, tal situação não se verifica nos presentes autos;

l) Até porque o entendimento proferido pelo STA, no Acórdão de 2009/11/18, rec. 0765/09, em

nada é similar à questão de mérito aqui em apreço, porque naqueles autos foram levados em linha de conta coeficientes (Ca e Cq) que são estranhos ao cálculo do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, consubstanciando vício de violação de lei na fixação do VPT, que conduziu à anulação da 2.ª avaliação;

m) Nos presentes autos de impugnação, a avaliação obedeceu a todos os trâmites legais, porque o valor patrimonial tributário assentou em critérios objectivos previamente determinados e definidos na lei, inexistindo falta de fundamentação na aplicação do coeficiente de localização bem como a não publicação no Diário da República dos zonamentos concretos e respectivos coeficientes de localização não produz a sua não obrigatoriedade nem lhes retira eficácia porque se garantiu o seu conhecimento através de outra forma de comunicação;

n) Se assim não se entender, o que só por mero dever de patrocínio se concede, sempre se dirá que, na 2.ª avaliação, o ora impugnante nunca alegou que houvesse distorção do valor patrimonial, apenas se cingiu à discordância do coeficiente de localização aplicado, pelo que a aplicação do disposto no n.º 4 do art. 76.º do CIMI está condicionado ao pedido prévio do contribuinte, onde terá de expor as razões por que considera que o VPT se apresenta distorcido relativamente ao valor normal de mercado, nos termos do n.º 6 do art. 76.º do CIMI, e tal não ocorreu. Logo, parece-nos que o Tribunal “a quo” não se pode substituir a uma possibilidade de defesa do contribuinte que nem sequer por si foi manifestada;

o) Por outro lado, do disposto no n.º 4 do art. 76.º do CIMI resulta ainda que o novo valor patrimonial tributário fixado apenas releva para efeitos de IRS, IRC e IMT e não em sede de IMI.

Pelo exposto, e pelo muito que V. Ex.ªs doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso e consequentemente revogada a douda sentença recorrida, que deverá ser substituída por acórdão que mantenha a avaliação ora impugnada, assim se fazendo JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso deve ser julgado procedente, revogando-se o julgado recorrido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - Mostram-se provados os seguintes factos:

A) O impugnante é proprietário da fracção autónoma designada pela letra “H”, do prédio em regime de

propriedade horizontal inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo 2991, da freguesia de Armação de Pêra e concelho de Silves à qual foi atribuído em 2.^a avaliação um valor patrimonial de € 146.850,00 (fls. 17 dos autos);

B) O impugnante apresentou a declaração modelo 1 do IMI em 26 de Fevereiro de 2004 (informação do processo apenso);

C) Com a Portaria 982/2004 à vila de Armação de Pêra foi atribuído um coeficiente de 2,40 na zona onde se situa o imóvel do impugnante (inquirição das testemunhas);

D) Dá-se por inteiramente reproduzido, para todos os efeitos legais, o parecer do “estudo sobre zonamento em Armação de Pêra” entregue por grupo de construtores/promotores desta vila, datado de 23 de Novembro de 2005, de fls. 44 e 45 dos autos, onde se lê “... a proposta apresentada pela perita, para a segunda linha, é de 2,15 que se mostra mais de acordo com os dois tipos de construção que lá se encontram, a nova edificação e a já existente de menores áreas”;

E) A B..., de Armação de Pêra, empresa de Mediação Imobiliária, informou que o preço médio para um T1 teria o valor de € 120.000,00 (fls. 120 dos autos);

F) A C..., informou que o valor médio para um T1, em 2004, seria de € 110.000,00 (fls. 125 dos autos);

G) A presente impugnação deu entrada em 11 de Junho de 2008 (carimbo apostado no rosto de fls. 4 dos autos).

III - Vem o presente recurso interposto da decisão da Mma. Juíza do TAF de Loulé que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo ora recorrido contra a segunda avaliação da fracção autónoma identificada nos autos e, em consequência, anulou o acto impugnado.

Para tanto, considerou a Mma. Juíza “a quo” que o acto impugnado se não encontrava devidamente fundamentado, já que nele se não encontravam os critérios encontrados pela AF que determinaram o coeficiente de localização aplicado, para além de, na esteira do acórdão do TCAS de 26/1/2010, proc.º n.º 3232/09, concluir ainda que as únicas portarias publicadas a este respeito terem sido as n.ºs 982/2004 e 1426/2004, emitidas ao abrigo do art. 42.º do CIMI que não do art. 62.º, n.º 3, do mesmo código e onde se fixam os valores mínimo e máximo dos coeficientes de localização, por tipo de afectação, a aplicar em cada município, que não a fixação certa, precisa, do mesmo coeficiente de localização dos prédios sediados em cada zona com características similares.

Vejam os. É entendimento da jurisprudência dos nossos tribunais superiores que um acto se encontra

suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo e valorativo seguido pelo agente, permitindo ao interessado conhecer, assim, as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática.

E que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado (v. Ac. deste STA de 11.12.2007, no recurso n.º 615/04).

No que concerne ao grau de fundamentação adequado ao caso em apreço, transcreve-se o que a esse propósito já este Tribunal disse no acórdão de 1/7/2009, proc.º n.º 239/09, proferido em caso semelhante ao agora em análise:

«Como se pode ler no preâmbulo do CIMI, aprovado pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, com a reforma da tributação do património levada a cabo por este diploma, operou-se “uma profunda reforma do sistema de avaliação da propriedade, em especial da propriedade urbana. (...) o sistema fiscal passa a ser dotado de um quadro legal de avaliações totalmente assente em factores objectivos, de grande simplicidade e coerência interna, e sem espaço para a subjectividade e discricionariedade do avaliador”.

O procedimento de avaliação, configurado nos artigos 38.º e seguintes do CIMI, caracteriza-se, assim, agora por uma elevada objectividade, com uma curtíssima margem de ponderação ou valoração por parte dos peritos intervenientes, pretendendo-se que a avaliação assente no máximo de dados objectivos.

Desde logo, o coeficiente de localização previsto no artigo 42.º do CIMI é um valor aprovado por Portaria do Ministro das Finanças sob proposta da CNAPU na fixação do qual se têm em consideração, nomeadamente, as seguintes características: acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

Por outro lado, o n.º 4 do mesmo preceito legal prevê ainda o zonamento que consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização em cada município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º do CIMI.

Trata-se, pois, de parâmetros legais de fixação do valor patrimonial com base em critérios objectivos e claros e, por isso, facilmente sindicáveis, bastando a indicação da localização dos prédios e a referência do quadro legal aplicável para que se compreenda como foi determinado o referido coeficiente.

Ou seja, encontramos-nos no domínio de zonas e coeficientes predefinidos e, portanto, indisponíveis para

qualquer ponderação ou alteração por parte dos peritos intervenientes no procedimento de avaliação, e isto independentemente de se tratar de primeira ou segunda avaliação, pois não é o facto de se realizar uma inspecção directa ao imóvel a avaliar que pode levar ao desrespeito dos coeficientes predefinidos, mas antes serve essa inspecção para comprovar a justeza dos coeficientes a aplicar.

Neste contexto, a fundamentação exigível para a aplicação do coeficiente de localização apenas se podia circunscrever à identificação geográfica/física dos prédios no concelho e freguesia de Pombal, ao estabelecimento do coeficiente de localização aplicável e à invocação do quadro legal que lhe era aplicável.

Por outro lado, é a própria lei que manda ter em consideração na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação as mesmas características que se têm em consideração na fixação do coeficiente de localização (v. n.º 3 do artigo 45.º do CIMI).».

Ora, no caso sub judice, na ficha e laudo de avaliação constantes dos autos é indicada a localização do prédio, refere-se expressamente a fórmula de determinação do valor patrimonial tributário, o valor da área de implantação e o coeficiente aplicado, as operações de quantificação realizadas, bem como se citam as disposições legais aplicadas.

Daí que, contrariamente ao entendido na sentença sob recurso, se tenha que concluir que o acto de fixação impugnado se apresenta devidamente fundamentado.

Por outro lado, quanto ao facto de não ter sido publicada qualquer portaria ao abrigo do disposto no artigo 62.º, n.º 3, do CIMI, deve ter-se em conta o que dispõe a alínea b) do n.º 1 daquele preceito legal.

Com efeito, diz aquele dispositivo que compete à CNAPU “propor trienalmente, até 31 de Outubro, o zonamento e respectivos coeficientes de localização, as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º e as áreas da sua aplicação, bem como os coeficientes majorativos aplicáveis às moradias unifamiliares, com base em propostas dos peritos locais e regionais, para vigorem nos três anos seguintes em cada município”.

O n.º 3 do mesmo preceito estabelece, por sua vez, que “as propostas a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 e o número anterior são aprovadas por portaria do Ministro das Finanças”.

Ora, pela Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, foi aprovado pela Ministra de Estado e das Finanças, na sequência de proposta da CNAPU, o zonamento e os coeficientes de localização correspondentes a cada zona de valor homogéneo para os tipos de afectação à habitação, comércio, indústria e serviços, nos termos e para os efeitos do artigo 42.º do CIMI.

Donde, a obrigatoriedade legal de as propostas da CNAPU serem aprovadas por portaria do Ministro das Finanças se mostrar, assim, satisfeita no n.º 2 da citada Portaria.

Além disso, há que ter em atenção, também, que o seu n.º 7 refere que os zonamentos aprovados e os coeficientes de localização são publicados no sítio www.e-finançças.gov.pt, podendo ser consultados aí por qualquer interessado, estando ainda disponíveis em qualquer serviço de finanças.

Este sistema de regulamentação técnica não contraria qualquer princípio constitucional, na medida em que o que a lei, de facto, apenas estabelece é a necessidade das propostas da CNAPU a respeito de zonamento e respectivos coeficientes de localização serem aprovadas por Portaria do Ministro das Finanças (e não a sua publicação em jornal oficial), tendo tal aprovação sido concretizada, como dissemos, pelo n.º 2 da Portaria 982/2004, de 4 de Agosto.

O facto dos zonamentos concretos e coeficientes de localização, constantes da proposta da CNAPU, não terem sido publicados naquela ou noutra portaria não lhes retira eficácia, sendo certo que se publicitou o local em que podem ser consultados, desta forma se garantindo o seu conhecimento aos interessados e público em geral.

Por último, não faz sentido chamar à colação a nova redacção do artigo 76.º, n.º 4, do CIMI, introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que só entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009, e que não se aplica ao caso em apreço, já que o impugnante, ora recorrido, em momento algum alegou que o valor patrimonial tributário se apresentasse distorcido relativamente ao valor normal de mercado, apenas se cingindo à discordância do coeficiente de localização aplicado, e nos termos do n.º 6 do artigo citado, a promoção da segunda avaliação sempre dependeria de pedido devidamente fundamentado.

Devendo ter-se, ainda, em atenção que do disposto no n.º 4 do artigo 76.º do CIMI resulta que o novo valor patrimonial tributário fixado em resultado da segunda avaliação com tal fundamento apenas releva para efeitos de IRS, IRC e IMT e não em sede de IMI.

Em conclusão se dirá, pois, que o acto de avaliação impugnado obedeceu a todos os trâmites legais, tendo o valor patrimonial tributário fixado assentado em critérios objectivos previamente determinados e definidos na lei, inexistindo falta de fundamentação na aplicação do coeficiente de localização, além de que a não publicação no DR do zonamentos concreto e respectivo coeficiente de localização não produz a sua não obrigatoriedade

nem lhe retira eficácia porque se garantiu o seu conhecimento através de outra forma de comunicação.

Razão por que, não enfermado o procedimento de segunda avaliação da ilegalidade que na sentença recorrida se lhe aponta, a impugnação deduzida teria de improceder e consequentemente mantido o valor patrimonial fixado.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do STA em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida, e julgar improcedente a impugnação judicial

ANOTAÇÃO

A questão levantada no presente acórdão não é nova e foi já objecto de várias decisões judiciais. Trata-se de saber se a informação oficial disponível relativamente ao zonamento e coeficientes de localização, para efeitos de avaliação patrimonial no âmbito do IMI, é prestada em cumprimento das disposições legais que regem a matéria da informação a prestar aos interessados e ao público em geral.

A situação dos autos refere-se a um concreto proprietário de uma fracção de um prédio urbano que, não se conformando com a segunda avaliação efectuada à dita fracção no sentido de determinar o seu valor patrimonial tributário, impugnou judicialmente o acto do qual constava a aludida avaliação.

O Tribunal “a quo” acolheu a pretensão do impugnante, considerando que o acto de avaliação não se encontrava devidamente fundamentado, já que não continha os critérios utilizados por parte da Administração Fiscal no sentido de determinar o coeficiente de localização aplicado, acrescentando que as únicas portarias publicadas a esse propósito eram as Portarias n.ºs 982/2004 e 1426/2004. Sublinha aquele Tribunal que tais portarias cumprem apenas o disposto no artigo 42.º do CIMI, já não cumprindo o preceituado no artigo 62.º, n.º 3 do mesmo Código.

Ora, vejamos o que dispõe cada uma destas normas.

Nos termos do artigo 42.º do CIMI, e a respeito do quantitativo dos indicadores de referência, o coeficiente de localização (CL) varia entre 0,4 e 2, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35 e em zonas de elevado valor de mercado imobiliário ser elevado até 3. A variação dos coeficientes a aplicar em cada zona homogénea opera-se em função do tipo de edifício de que estejamos a falar: habitação, comércio, indústria ou serviços. O zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º. De acordo com esta última norma, o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

Concluimos, assim e na prática, que, a nível nacional, os coeficientes de localização podem variar entre 0,35 e 3 e que o zonamento

deduzida, mantendo-se, em consequência, o valor patrimonial fixado na segunda avaliação impugnada.

Custas pelo recorrido, apenas na 1.ª instância, já que neste STA não contra-alegou, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 25 de Maio de 2011.

António Calhau (relator)

Casimiro Gonçalves

Brandão de Pinho

é, se quisermos, a delimitação concreta das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens da área de implantação dos edifícios.

Em complemento desta norma, acrescenta o artigo 62.º do CIMI que compete à CNAPU, e na parte que nos interessa, “a) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, os coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município, com base designadamente em elementos fornecidos pelos peritos locais e regionais e pelas entidades representadas na CNAPU, para vigorarem nos três anos seguintes;

b) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, o zonamento e respectivos coeficientes de localização, as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º e as áreas da sua aplicação, bem como os coeficientes majorativos aplicáveis às moradias unifamiliares, com base em propostas dos peritos locais e regionais, para vigorarem nos três anos seguintes em cada município;”.

Mais preceitua a referida norma que estas propostas têm de ser aprovadas por portaria do Ministro das Finanças.

O objecto deste e de vários litígios reside na interpretação divergente que existe a propósito desta aprovação, uma vez que há quem entenda que as portarias que versam sobre esta matéria devam publicar as concretas propostas da CNAPU, o que não acontece.

Sobre a matéria de que estamos a tratar existem quatro Portarias aplicáveis a todo o território nacional: a Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, a Portaria n.º 1426/2004, de 25 de Novembro, a Portaria n.º 1022/2006, de 20 de Setembro, e a Portaria n.º 1119/2009, de 30 de Setembro.

Ora, nenhuma destas Portarias publica o texto da proposta da CNAPU. Pelo contrário, em cumprimento do artigo 62.º, n.º 3, do CIMI, utilizam-se nas referidas Portarias expressões como: (...)“na sequência de proposta da CNAPU,”(...) “são aprovadas alterações ao zonamento” (...), “A presente portaria, mediante proposta da CNAPU e ao abrigo do n.º 2 do artigo 62.º do CIMI, destina-se a aprovar e a dar publicidade à actualização do zonamento com a introdução de zonas homogéneas do zonamento e à diminuição de alguns dos coeficientes de localização e da percentagem a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º do CIMI e as áreas da sua aplicação.”

Será que, pelo facto, se está a incorrer numa violação do artigo 62º, nº 3, do CIMI e do artigo 119º da Constituição da República Portuguesa?

Diversos contribuintes se insurgem com a forma como a informação constante das propostas da CNAPU está a ser divulgada, considerando que o acesso a tais propostas está a ser vedado aos cidadãos. O Tribunal Central Administrativo do Sul já teve a oportunidade de se pronunciar no sentido de tal vedação, a propósito de uma questão semelhante à dos presentes autos. No acórdão em causa, correspondente ao processo nº 03232/09, entendeu aquele Tribunal que: “Na verdade, como bem invoca a recorrente na matéria da sua conclusão viii), não vislumbramos que alguma Portaria tenha sido publicada ao abrigo do citado n.º 3 do art.º 62.º do CIMI, a fixar em concreto os zonamentos e respectivos coeficientes de localização dos prédios neles situados, mediante proposta da CNAPU, como legalmente se encontra estabelecido na norma do citado art.º 62.º.

Os únicos elementos a este respeito constam de fls 49 e segs do processo instrutor apenso, constituídos por prints informáticos, onde na realidade aparece a localização do referido prédio dentro de zonamento delimitado e onde consta o valor de “1,55”, sendo certo que o mesmo não pode constituir qualquer instrumento legal apto para fixar tal coeficiente, e muito menos a Portaria a que se refere a citada norma do art.º 62.º, n.º 3, do CIMI, sabido que apenas constituem actos legislativos os expressamente previstos na lei, nos termos do disposto no art.º 112.º, n.º 5 da CRP, desta forma ficando sem arrimo legal a atribuição do referido coeficiente de localização na avaliação em causa o que a inquina na sua legalidade (aliás, nem a ora recorrida jamais veio a invocar que tal Portaria tenha sido publicada, designadamente na sua contestação de fls 57 e segs dos autos).

Como igualmente bem invoca a recorrente na matéria da sua conclusão viii), as únicas Portarias publicadas a este respeito foram as n.ºs 982/2004, de 4 de Agosto, e a 1426/2004, de 25 de Novembro, esta que revogou o n.º 1 daquela — cfr. seu art.º 2.º — emitidas contudo ao abrigo do art.º 42.º do CIMI que não do art.º 62.º, n.º 3, do mesmo Código, e onde fixam os valores mínimos e máximos dos coeficientes de localização, por tipo de afectação, a aplicar em cada município, que não a fixação certa, precisa, do mesmo coeficiente de localização aos prédios sediados dentro de cada zona com características similares.”

A título de exemplo, podemos referir que a Portaria nº 1119/2009, de 30 de Setembro, formula o seguinte: “O zonamento, os coeficientes de localização e as percentagens referidos nos n.os 1 e 2, bem como todos os outros elementos aprovados pelas Portarias n.os 982/2004, 1426/2004 e 1022/2006 são publicados no sítio www.portaldasfinancas.gov.pt, podendo ser consultados por qualquer interessado e em qualquer serviço de finanças.”

Recordando o artigo 62º, nº 3, do CIMI, “As propostas a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 e o número anterior são aprovadas por portaria do Ministro das Finanças.” Confrontando esta norma com o disposto no artigo 119º da CRP, constatamos que só as leis constitucionais, as convenções internacionais e os respectivos avisos de ratificação, bem como os restantes avisos a elas respeitantes, as leis, os decretos-leis e os decretos legislativos regionais, os decretos do Presidente da República, as resoluções da Assembleia da República e

das Assembleias Legislativas das regiões autónomas, os regimentos da Assembleia da República, do Conselho de Estado e das Assembleias Legislativas das regiões autónomas, as decisões do Tribunal Constitucional, bem como as dos outros tribunais a que a lei confira força obrigatória geral, os decretos regulamentares e os demais decretos e regulamentos do Governo, bem como os decretos dos Representantes da República para as regiões autónomas e os decretos regulamentares regionais é que têm de ser obrigatoriamente publicados em jornal oficial.

Portanto, encontram-se fora do âmbito de aplicação desta norma as propostas da CNAPU. É, também, verdade que a lei não impõe nada que não seja a aprovação de tais propostas.

A jurisprudência maioritária, designadamente, a do Supremo Tribunal Administrativo, entende que não está a ocorrer qualquer violação ao artigo 62º, nº 3, do CIMI e muito menos ao artigo 119º da CRP, o Ministério das Finanças tem aprovado as diversas Portarias da CNAPU.

De facto, a informação está, na sua íntegra, ao dispor do contribuinte. No entanto, para que o contribuinte tenha acesso aos concretos coeficientes de localização e ao zonamento, tem de efectuar uma simulação na sua área reservada do Portal das Finanças e preencher determinados campos que geram um resultado concreto, ou clicar, no mapa interactivo, sobre a zona pretendida para obter os tais coeficientes.

No entanto, o texto integral da proposta da CNAPU não está disponível para consulta em nenhum local. Não há nenhum acto legislativo que divulgue os concretos coeficientes de localização a aplicar em cada zona homogénea.

Analizando todas estas circunstâncias, parece-nos importante fazer as reflexões que passamos a expor.

A norma contida no artigo 62º, nº 3, do CIMI pode ser interpretada de forma restrita e de forma extensiva. Dir-se-á, assim, que, no âmbito de uma interpretação restrita, estão a ser cabalmente cumpridos todos os procedimentos a que se encontra vinculado o Ministério das Finanças a este propósito.

Este é o entendimento perfilhado pelo Supremo Tribunal Administrativo, como podemos retirar da fundamentação do Douto Acórdão supra transcrito. Mais defende aquela Instância Superior, tal como se lê no preâmbulo do CIMI, que os critérios de avaliação actualmente em vigor são de tal forma objectivos, que basta a verificação do local onde se encontra inserido determinado imóvel para perceber os coeficientes aplicados à concreta zona. Fala-se em acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário. Ou seja, factores que são facilmente constataáveis por qualquer cidadão.

Haverá, contudo, uma outra forma de cumprir a já citada norma, potenciando a transparência nas relações entre a Administração Pública e os cidadãos, Administrados. Referimo-nos à publicação, em Portaria, da proposta da CNAPU, com menção da sua aprovação por parte do Ministério das Finanças. Não nos parece que este procedimento acarretasse algum inconveniente no contexto em que se situa, nem que ultrapassasse a previsão do artigo 62º, nº 3, do CIMI. Pelo contrário, obviaria a que fossem levantadas estas dúvidas e demonstrada esta desconfiança para com a Administração Fiscal.

Em nosso entender, esta opção seria a mais correcta.

O QUE DIZ A LEI

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

Artigo 119º (Publicidade dos actos)

1. São publicados no jornal oficial, Diário da República:

- a) As leis constitucionais;
- b) As convenções internacionais e os respectivos avisos de ratificação, bem como os restantes avisos a elas respeitantes;
- c) As leis, os decretos-leis e os decretos legislativos regionais;
- d) Os decretos do Presidente da República;
- e) As resoluções da Assembleia da República e das Assembleias Legislativas das regiões autónomas;
- f) Os regimentos da Assembleia da República, do Conselho de Estado e das Assembleias Legislativas das regiões autónomas;
- g) As decisões do Tribunal Constitucional, bem como as dos outros tribunais a que a lei confira força obrigatória geral;
- h) Os decretos regulamentares e os demais decretos e regulamentos do Governo, bem como os decretos dos Representantes da República para as regiões autónomas e os decretos regulamentares regionais;
- i) Os resultados de eleições para os órgãos de soberania, das regiões autónomas e do poder local, bem como para o Parlamento Europeu e ainda os resultados de referendos de âmbito nacional e regional.

2. A falta de publicidade dos actos previstos nas alíneas a) a h) do número anterior e de qualquer acto de conteúdo genérico dos órgãos de soberania, das regiões autónomas e do poder local implica a sua ineficácia jurídica.

3. A lei determina as formas de publicidade dos demais actos e as consequências da sua falta.

CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS

Artigo 38º (Determinação do valor patrimonial tributário)

1 - A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

C_a = coeficiente de afectação;

C_l = coeficiente de localização

C_q = coeficiente de qualidade e conforto;

C_v = coeficiente de vetustez.

2 - O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos apurado é arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.

Artigo 42.º (Coeficiente de localização)

1 - O coeficiente de localização (C_l) varia entre 0,4 e 2, podendo, em situações de habitação dispersa em meio rural, ser reduzido para 0,35 e em zonas de elevado valor de mercado imobiliário ser elevado até 3.

2 - Os coeficientes a aplicar em cada zona homogénea do município podem variar conforme se trate de edifícios destinados a habitação, comércio, indústria ou serviços.

3 - Na fixação do coeficiente de localização têm-se em consideração, nomeadamente, as seguintes características:

- a) Acessibilidades, considerando-se como tais a qualidade e variedade das vias rodoviárias, ferroviárias, fluviais e marítimas;
- b) Proximidade de equipamentos sociais, designadamente escolas, serviços públicos e comércio;
- c) Serviços de transportes públicos;
- d) Localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário.

4 - O zonamento consiste na determinação das zonas homogéneas a que se aplicam os diferentes coeficientes de localização do município e as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º

Artigo 45º (Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção)

1 - O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2 - O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3 - Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º

4 - O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º

Artigo 62.º (Competências da CNAPU)

1- Compete à CNAPU:

- a) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, os coeficientes de localização mínimos e máximos a aplicar em cada município, com base designadamente em elementos fornecidos pelos peritos locais e regionais e pelas entidades representadas na CNAPU, para vigorarem nos três anos seguintes;
- b) Propor trienalmente, até 31 de Outubro, o zonamento e respectivos coeficientes de localização, as percentagens a que se refere o n.º 2 do artigo 45.º e as áreas da sua aplicação, bem como os coeficientes majorativos aplicáveis às moradias unifamiliares, com base em propostas dos peritos locais e regionais, para vigorarem nos três anos seguintes em cada município;
- c) Propor as directrizes relativas à apreciação da qualidade construtiva, da localização excepcional, do estado deficiente de conservação e da localização e operacionalidade relativas;
- d) Propor anualmente, até 30 de Novembro, para vigorar no ano seguinte, o valor médio de construção por metro quadrado, ouvidas as entidades oficiais e as associações privadas do sector imobiliário urbano;
- e) Propor à Direcção-Geral dos Impostos as medidas que entender convenientes no sentido do aperfeiçoamento das operações de avaliação.

2 - Tratando-se de conjuntos ou empreendimentos urbanísticos implantados em áreas cujo zonamento não tenha ainda sido aprovado ou, tendo-o sido, se encontre desactualizado, as propostas referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 são apresentadas anualmente.

3 - As propostas a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 e o número anterior são aprovadas por portaria do Ministro das Finanças.

4 - Aplica-se à CNAPU o disposto no n.º 2 do artigo 49.

Artigo 76º (Segunda avaliação de prédios urbanos)

1 - Quando o sujeito passivo, a câmara municipal ou o chefe de finanças não concordarem com o resultado da avaliação directa de prédios urbanos, podem, respectivamente, requerer ou promover uma segunda

avaliação, no prazo de 30 dias contados da data em que o primeiro tenha sido notificado.

2 - A segunda avaliação é realizada com observância do disposto nos artigos 38.º e seguintes, por uma comissão composta por um perito regional designado pelo director de finanças em função da sua posição na lista organizada por ordem alfabética para esse efeito, que preside à comissão, um vogal nomeado pela respectiva câmara municipal e o sujeito passivo ou seu representante.

3 - Pelo pedido da segunda avaliação é devida uma taxa a fixar entre 5 e 20 unidades de conta, tendo em conta a complexidade da matéria, cujo montante é devolvido se o valor patrimonial se considerar distorcido.

4 - Não obstante o disposto no n.º 2, desde que o valor patrimonial tributário, determinado nos termos dos artigos 38.º e seguintes, se apresente distorcido relativamente ao valor normal de mercado, a comissão efectua a avaliação em causa e fixa novo valor patrimonial tributário que releva apenas para efeitos de IRS, IRC e IMT, devidamente fundamentada, de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 46.º, quando se trate de edificações, ou por aplicação do método comparativo dos valores de mercado no caso dos terrenos para construção e dos terrenos previstos no n.º 3 do mesmo artigo.

5 - Para efeitos dos números anteriores, o valor patrimonial tributário considera-se distorcido quando é superior em mais de 15 % do valor normal de mercado, ou quando o prédio apresenta características valorativas que o diferenciam do padrão normal para a zona, designadamente a sumptuosidade, as áreas invulgares e a arquitectura, e o valor patrimonial tributário é inferior em mais de 15 % do valor normal de mercado.

6 - Sempre que o pedido ou promoção da segunda avaliação sejam efectuados nos termos do n.º 4, devem ser devidamente fundamentados.

7 - É aplicável o disposto nos n.os 3 a 6 do artigo 74.º e nos n.os 4 a 6 do artigo 75.º.

8 - Quando uma avaliação de prédio urbano seja efectuada por omissão à matriz ou na sequência de transmissão onerosa de imóveis e o alienante seja interessado para efeitos tributários deverá o mesmo ser notificado do seu resultado para, querendo, requerer segunda avaliação, no prazo e termos dos números anteriores, caso em que poderá integrar a comissão referida no n.º 2 ou nomear o seu representante.

9 - Nas avaliações em que intervierem simultaneamente o alienante e o adquirente ou os seus representantes, o perito regional que presidir à avaliação tem direito a voto e, em caso de empate, voto de qualidade.

10 - Na designação dos peritos regionais que integram a comissão referida no n.º 2, deve atender-se ao seu domicílio e à localização do prédio a avaliar, com vista a uma maior economia de custos.

11 - A designação dos vogais nomeados pela câmara municipal é efectuada nos seguintes termos:

- a) São afectos por tempo indeterminado, a um ou mais serviços de finanças;
- b) Na falta de nomeação do vogal da câmara municipal por prazo superior a 20 dias a contar da data em que for pedida, a comissão é composta por dois peritos regionais designados pelo director de finanças, um dos quais preside, e pelo sujeito passivo ou seu representante;
- c) Na falta de comparência do vogal nomeado pela câmara municipal, o chefe de finanças nomeia um perito regional, que o substitui.

12 - É aplicável aos vogais designados pelas câmaras municipais, o disposto nos artigos 67.º e 69.º

13 - No caso dos prédios em compropriedade, sempre que haja mais do que um pedido de segunda avaliação, devem os comproprietários nomear um só representante para integrar a comissão referida no n.º 2.

14 - A remuneração do vogal é da responsabilidade da câmara municipal e do sujeito passivo no caso do seu representante.

NEWSLETTERS TEMÁTICAS SUBSCRIÇÃO GRATUITA

CONHEÇA AINDA OUTRAS FONTES DE INFORMAÇÃO
MAIS ALARGADA DO GRUPO VIDA ECONÓMICA.

Aceda ao site www.vidaeconomica.pt, e entre em Subscriver Newsletter



Acto tributário Valor do prédio Garantia inidónea Impugnação judicial Acção administrativa especial Convolução do processo

Sumário

I – Trata-se de um acto tributário, judicialmente atacável, o despacho pelo qual se considera inidónea como garantia a hipoteca voluntária de um prédio com o fundamento de que o respectivo valor matricial não cobre o valor da dívida ao Fisco.

II – Neste caso, o meio processualmente adequado para questionar a validade do acto é a acção administrativa especial e não a impugnação judicial, dado não estar em causa um acto de fixação de um valor patrimonial mas antes um acto que elegeu o valor matricial como critério para aquilatar a idoneidade de uma garantia prestada.

III – É de convolar, por se mostrar tempestiva, a petição inicial de impugnação em petição de acção administrativa especial, por força do disposto nos arts. 98º, n.º 4, do Código de Procedimento e Processo Tributário, 97º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, e 199º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 19 de Janeiro de 2010

Processo n.º 03285/09

Relator: Dr. Rogério Martins

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Uma contribuinte veio interpor contra a Fazenda Pública o presente recurso jurisdicional do despacho proferido por um Tribunal Administrativo e Fiscal, pelo qual foi liminarmente indeferida a petição inicial de impugnação judicial.

O Tribunal de 1ª instância considerou provada a seguinte factualidade:

Por despacho de 06.10.2008 do Director de Finanças de ..., foi deferido o pedido deduzido pela impugnante, de pagamento em prestações mensais do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) no montante de € 72.580,23, relativo ao ano de 2007, ao abrigo do disposto no art. 29º do Decreto-Lei n.º 492/88, de 30.12, nos seguintes termos:

“(…)

Verifica-se que o pedido é legal, feito em tempo e com legitimidade, pelo que, face aos documentos apresentados, e ao abrigo da delegação de competências por despacho de 15 de Maio de 2008, de Sua Excelência, o Subdirector-Geral de Cobrança, autorizo o pagamento do imposto no montante de € 72.580,23, de IRS de 2007, em 36 prestações mensais sucessivas, de harmonia com o “print” do plano prestacional em anexo, extraído do Sistema Informático, que faz parte integrante deste despacho conforme doutrina do art.º 36.º do citado Decreto-Lei.

Para tanto, deve o requerente apresentar, no prazo de DEZ DIAS, a contar da notificação que autoriza este pagamento em prestações, a referida garantia, a qual deverá ser prestada pelo valor da dívida e juros de mora, a contar até à data do pedido, acrescido de 25% da soma daqueles valores, e, deverá ser constituída para cobrir todo o período de tempo que foi concedido para efectuar o pagamento, acrescido de três meses, como dispõe o n.º 3 do art. 32º do mencionado Decreto-Lei.

Caso não seja prestada esta garantia dentro do prazo de DEZ DIAS acima referido, fica sem efeito esta autorização para o pagamento da dívida em prestações, aplicando-se-lhe o disposto nos n.ºs 2 e 3 do art.º 34º, como preceitua o n.º 4 do art.º 32º do Decreto-Lei atrás mencionado.

“(…)”

Este despacho foi notificado à impugnante por ofício do qual se extrai o seguinte:

“(…)”

A fim de dar cumprimento ao seu conteúdo, fica V. Exa por este meio notificado(a) do despacho que recaiu sobre o pedido de pagamento em prestações do IRS/IRC do ano de 2007, cuja fotocópia se anexa.

A garantia nele referida, calculada nos termos do n.º 2 do art.º 32.º do Decreto-Lei n.º 492/88, de 30 de Dezembro, deverá ser prestada no valor de € 90.725,29 e constituída para cobrir o período de tempo compreendido entre 01 de Novembro de 2008 e 31 de Janeiro de 2012, conforme dispõe o n.º 3 do mencionado artigo.

“(…)”

A impugnante ofereceu como garantia idónea a constituição por escritura pública de uma hipoteca a favor da Fazenda Nacional sobre um prédio cujo valor patrimonial inscrito na matriz é inferior ao valor total de € 90.725,29.

Através de ofício da Direcção de Finanças de .../Divisão de Tributação e Cobrança, recebido em 28.01.2009, foi a requerente notificada do despacho ora impugnado, nos seguintes termos:

“(…)

Tendo-se verificado que a garantia idónea (Hipoteca) apresentada em nome do sujeito passivo A..., NIF ..., divergente quanto ao valor mencionado no ofício n.º ..., de 28 de Outubro de 2008, desta Divisão de Tributação e Cobrança, do qual se junta cópia, pelo que deverá ser corrigida de conformidade com o valor constante no mencionado ofício, ou seja, o valor de garantia será o valor do imposto em dívida e juros de mora até à data do pedido, acrescido de 25% daqueles valores, e o período de tempo concedido para efectuar o pagamento será acrescido de três meses, conforme dispõem os n.ºs 2 e 3 do art.º 32.º do Dec.-Lei 492/88, de 30 de Dezembro.

Assim, no caso em apreço, deverá ser corrigida aquela hipoteca a favor do Instituto de Gestão, Tesouraria e Crédito Público, IP (IGCP), recaindo a mesma sob prédio ou prédios inscritos na matriz predial com a titularidade pertencente ao sujeito passivo e valor patrimonial igual ou superior a € 90.725,29, devendo cobrir o período compreendido entre 01 de Fevereiro de 2009 a 30 de Abril de 2012.

(…)”

QUESTÃO JURÍDICA

O meio processualmente adequado para questionar a validade do despacho pelo qual se considera inidónea como garantia a hipoteca voluntária de um prédio com o fundamento de que o respectivo valor matricial não cobre o valor da dívida tributária.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Desde logo importa referir que o acto impugnado não veio, inovatoriamente, determinar que o valor da garantia a prestar deveria cobrir o valor de € 90.725,29.

Tal determinação já resultava do despacho que autorizou o pagamento em prestações, esclarecido através do ofício que dele deu conhecimento à requerente.

Nessa vertente o despacho em apreço não é impugnável por não constituir um acto definidor da situação jurídica tributária da requerente mas o mero esclarecimento de acto anterior.

Mas também não se trata, como se sustentou na sentença recorrida, de um mero convite, insusceptível de impugnação judicial.

Na verdade, o despacho recorrido não se limita a fazer um convite à impugnante: determina, ao invés, que a garantia prestada “deverá ser corrigida”.

E pressupõe, nessa determinação, que a hipoteca do prédio em questão não constitui garantia idónea para o pagamento da dívida de IRS.

Trata-se de um acto unilateral e impositivo da Administração Tributária que qualifica como inidónea a garantia prestada no pressuposto de que o valor do prédio para o efeito de aquilatar a segurança da garantia prestada é o do seu valor matricial e não o seu valor venal.

Na perspectiva da requerente está em causa a errada avaliação do valor da hipoteca oferecida como garantia do pagamento da dívida fiscal, consistente na eleição do valor matricial de um prédio como valor a ter em conta para decidir da idoneidade dessa hipoteca.

Vistas as coisas nesta perspectiva, a sentença recorrida não se pode manter na ordem jurídica.

A questão que se coloca agora é a de saber qual o meio idóneo à realização da pretensão da ora recorrente.

A ora recorrente optou pela impugnação judicial, ao abrigo do disposto na alínea a) do art. 99º e n.º 2 do art. 134º, ambos do Código de Procedimento e Processo Tributário, conjugados com o disposto no art. 52º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

Isto no pressuposto de estar em causa a errada quantificação do valor da garantia prestada e, consequentemente, a errada qualificação dessa garantia como inidónea.

Determina o artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário:

«Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

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

Por seu turno dispõe o art. 134º do mesmo diploma, sob a epígrafe “Objecto da impugnação”:

“1 – Os actos de fixação dos valores patrimoniais podem ser impugnados, no prazo de 90 dias após a sua notificação ao contribuinte, com fundamento em qualquer ilegalidade.

2 – Constitui motivo de ilegalidade, além da preterição de formalidades legais, o erro de facto ou de direito na fixação.”

Sucedendo aqui se prevê a impugnação judicial de actos praticados no procedimento administrativo que determinem, directa e imediatamente, a fixação de valores patrimoniais e incorrecções de inscrições matriciais, como decorre da expressão, utilizada neste último preceito, de “actos de fixação dos valores patrimoniais”.

Pressupõem, directa e imediatamente, a avaliação de um bem.

No caso concreto, não foi fixado o valor patrimonial do prédio da recorrente; apenas foi considerado que a garantia prestada pela hipoteca voluntária do mesmo não cobria o valor da dívida fiscal, no pressuposto de que para o efeito se deve atender ao valor matricial e não ao valor venal.

Não há sequer qualquer discussão sobre qualquer destes valores do prédio. Apenas se escolheu um deles, o previamente fixado na matriz, como critério para aquilatar da idoneidade da garantia prestada.

A discussão com a Administração Tributária centra-se, assim, apenas na validade do pressuposto eleito para determinar a idoneidade da garantia, o valor da matriz, este incontroverso em si mesmo.

Ora, determina o artigo 46.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável por força do disposto nos arts. 2º, al. a), e 97º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário:

“Seguem a forma da acção administrativa especial, com a tramitação regulada no capítulo III do presente título, os processos cujo objecto sejam pretensões emergentes da prática ou omissão ilegal de actos administrativos, bem como de normas que tenham ou devessem ter sido emitidas ao abrigo de disposições de direito administrativo”.

E o n.º 2 do mesmo preceito:

“Nos processos referidos no número anterior podem ser formulados os seguintes pedidos principais:

a) Anulação de um acto administrativo ou declaração da sua nulidade ou inexistência jurídica;

(...)”

Tendo sido invocada a invalidade do pressuposto de um acto administrativo de natureza fiscal que não se prende com a avaliação de um bem mas que define, ao invés, a inidoneidade de uma garantia prestada, a causa de pedir e o pedido formulados adequam-se à forma de processo disciplinada nestes últimos preceitos.

Isto sendo certo que não estamos perante acto praticado em execução fiscal.

Nessa hipótese o meio processual adequado seria a reclamação para o juiz da execução fiscal, nos termos do disposto no art. 103º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, e no art. 277º, n.º 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário.

E não seria possível a convalidação processual dada a intempestividade da reclamação: o acto foi notificado em 28.01.2008 e a petição deu entrada em 23.02.2009, ou seja, para além do prazo de dez dias a que alude o n.º 2 do art. 277º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Mas, como se referiu, o meio processual adequado é a acção administrativa especial por não se estar perante acto praticado em execução fiscal.

Circunstância que não obsta ao prosseguimento do processo, num caso, como o dos autos, em que foi respeitado o prazo de 3 meses a que alude o art. 58º, n.º 2, al. b), do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

O legislador privilegia as decisões de fundo sobre as decisões de forma, impondo, designadamente, que se convole o processo e se aproveite os actos já praticados que sejam aproveitáveis, no caso de erro na forma de processo – art. 98º, n.º 4, do Código de Procedimento e Processo Tributário, art. 97º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, e art. 199º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

No caso concreto apenas foi praticado um acto processual pelas partes, a petição inicial, que pode ser aproveitada como petição de acção administrativa especial.

E foi proferida decisão liminar de rejeição que tanto poderia ter sido proferida, nos seus fundamentos, em processo de impugnação judicial como em acção administrativa especial, embora deva ser revogada por ter procedido ao um desadequado enquadramento legal do caso dos autos.

Pelo que deve ser revogada e substituída por decisão que determine os subsequentes actos processuais, em acção administrativa especial, se nada mais a tal obstar.

Impugnação judicial IMI Avaliação Coeficiente de localização

Sumário

1. A determinação do valor tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da fórmula legal constante na norma do art. 38.º, n.º 1, do CIMI;

2. Os coeficientes de localização a ter em conta na avaliação de cada prédio depende da fixação entre um máximo e um mínimo previsto em Portaria para o efeito publicada ao abrigo do art. 42.º do mesmo CIMI e para cada Município;

3. E o concreto coeficiente de localização a aplicar em dada avaliação é o fixado numa outra Portaria emitida ao abrigo do art. 62.º do mesmo CIMI, sob proposta da CNAPU, onde dentro de cada Município são fixados os diversos zonamentos com um concreto coeficiente de localização para aplicar a todos os prédios nele localizados.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 26 de Janeiro de 2010

Processo n.º 03232/09

Relator: Dr. Eugénio Sequeira

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Uma sociedade comercial, inconformada com a sentença proferida por um Tribunal Administrativo e Fiscal que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida, veio da mesma recorrer.

Em sede de probatório o Tribunal a quo fixou a seguinte factualidade:

Por escritura pública outorgada em 05.05.06, a impugnante vendeu a fracção autónoma do prédio em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da Freguesia de ..., dela constando um valor de € 90.000,00.

Em 06.09.05, foi a referida fracção autónoma avaliada tendo sido atribuído um valor tributário de € 165.410,00, tendo sido notificado o alienante do resultado da avaliação, em 24.10.05.

Em 11.11.05, foi requerida pela impugnante uma 2.ª avaliação da mencionada fracção autónoma, em cujo requerimento se invoca a desconformidade do valor atribuído pela avaliação e o valor de mercado da referida fracção.

Em 23.05.06, foi elaborado o Termo de Avaliação no qual se refere que o perito da impugnante considerou exagerado o coeficiente de localização do prédio, tendo-se fixado um valor patrimonial de € 129.710,00, em resultado da deliberação, por maioria, da Comissão.

Em 12.07.06, foi notificado o interessado do resultado da 2.ª avaliação.

Para julgar improcedente a impugnação judicial deduzida considerou o Tribunal a quo, em síntese, que os actos de avaliação relativos, quer à 1.ª avaliação, quer à 2.ª, se encontravam fundamentados com todos os critérios legais previstos no art. 38.º do CIMI que igualmente é aplicável em sede de IMT, que a eventual falta da remessa dessa fundamentação com a respectiva notificação não inquina de ilegais tais actos e que os coeficientes legais de afectação e de localização não padecem de nenhum dos vícios imputados pela ora recorrente.

A recorrente vem esgrimir argumentos tendentes à reapreciação da sentença recorrida quanto ao fundamento de ilegal coeficiente de localização que reputa de inexistente e o aplicado de inconstitucional por violar os princípios da equidade, justiça, igualdade e proporcionalidade, para além de vir arguir a nulidade da sentença

recorrida por défice instrutório, ao não ter produzido a prova testemunhal e pericial oportunamente requeridas, tendo deixado cair as demais questões articuladas e com base nas quais pretendia, também, obter a anulação do resultado da 2.ª avaliação em causa de € 129.710,00.

QUESTÃO JURÍDICA

A determinação do valor tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços e, neste âmbito, a fixação dos coeficientes de localização a ter em conta na avaliação de cada prédio.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Analizando a petição inicial de impugnação judicial quanto aos diversos vícios imputados a tal acto de 2.ª avaliação, importa verificar se se descortina outra prova que pudesse ser produzida, para além da junta aos autos pela própria impugnante, da constante do processo instrutor apenso e da prestada pela própria Administração Tributária, quanto ao fundamento de falta de fundamentação, que a notificação efectuada da mesma não dá cumprimento ao disposto no art. 36.º, n.º 2, do CPPT, por o valor encontrado da avaliação ser superior em 56,4% ao valor de mercado, que o coeficiente de localização aplicado de 1,55, que é o máximo fixado na Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto e Portaria n.º 1426/2009, de 25 de Novembro, tem em conta diversos factores como sejam as acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e a sua localização em zonas de elevado valor de mercado imobiliário, quando no caso o prédio se situa numa praça interna, com acessibilidades limitadas, sem equipamentos sociais, com comércio escasso, sem transportes públicos, pugnando que o coeficiente aplicado não seja superior a 1,10 e também que o coeficiente de afectação aplicado de 1,10, correspondente aos serviços, não poderá ser superior ao previsto para a habitação de 1,00, já que a capacidade de valorização do prédio naquele local para aquele fim (serviços), não ser superior ao destinado a habitação, tendo a final da mesma petição vindo a arrolar uma testemunha e a indicar um perito (mas não veio a requerer a realização de qualquer perícia).

Dentro destes fundamentos invocados, nenhum deles é susceptível de sobre tal factualidade invocada vir a ser produzida qualquer prova, designadamente a prova testemunhal arrolada, nem mesmo o relativo ao coeficiente de localização por este não demandar de nenhuma avaliação casuística pelos peritos avaliadores, mas sim apenas estes têm de aplicar, além do mais, os coeficientes legalmente determinados, sendo que o de localização, dentro de cada município, é efectuado por Porta-

ria do Ministro das Finanças, sob proposta da CNAPU, nos termos do disposto no art. 62.º, n.ºs 1, alínea b), e 3, do mesmo CIMI, não podendo assim demandar a necessidade da produção de prova testemunhal, ainda que tenha sido articulada aquela factualidade diversa que, contudo, mesmo a provar-se, não poderia permitir chegar à conclusão que tal coeficiente foi ilegalmente aplicado nessa avaliação, porque o prédio não preenche os índices legais para o efeito, previsto no art. 42.º, n.º 3, do CIMI e da citada Portaria n.º 982/2004, de 4 de Agosto, entretanto substituída pela Portaria n.º 1426/2004, de 25 de Novembro, mas sim que esse zonamento efectuado por essa invocada Portaria não respeita as características para a inserção dos prédios segundo tais critérios, o que, desde logo, inquinaria de ilegal tal Portaria, o que a ora recorrente não peticiona.

Na verdade, a norma do art. 42.º, n.º 3, do CIMI faz depender a fixação do coeficiente de localização dos factores enunciados nas suas quatro alíneas (acessibilidades, proximidade de equipamentos sociais, serviços de transportes públicos e localização em zona de elevado valor de mercado), e a citada Portaria, para o caso de prédios situados na zona do Serviço de Finanças de ..., destinados a serviços, como era o caso, fixava tal coeficiente entre 1,10 e 1,55, pelo que só mediante o preenchimento daquelas características, pela sua positiva, seria possível à Portaria agora emitida, ao abrigo da norma do citado art. 62.º, n.ºs 1, b), e 3, do mesmo CIMI, fixar tal prédio na zona compreendida entre esses coeficientes, no seu máximo, com a atribuição em concreto desse coeficiente de localização correspondente à zona onde o mesmo prédio se localizava, o que se desconhece por não haver notícia da emissão e publicação da mesma Portaria.

Assim, não há necessidade da produção da prova testemunhal para decidir da legalidade ou não do acto da 2.ª avaliação, sendo pois de não anular a sentença recorrida por dífice instrutório.

Noutro plano, a recorrente insurge-se contra a sentença recorrida por esta ter fundado a sua posição em que tal coeficiente de localização de 1,55 se encontrar legalmente previsto nos termos da Portaria a que se refere o n.º 3 do art. 62.º do mesmo CIMI, onde tal prédio se encontra localizado no zonamento para que tal coeficiente foi o fixado, quando nenhuma Portaria existe que o tenha fixado, pelo que a mesma sentença não pode deixar de laborar em erro de julgamento.

Na verdade, não se vislumbra que alguma Portaria tenha sido publicada, ao abrigo do citado n.º 3 do art. 62.º do CIMI, a fixar em concreto os zonamentos e respectivos coeficientes de localização dos prédios neles situ-

ados, mediante proposta da CNAPU, como legalmente se encontra estabelecido na norma do citado art. 62.º.

Os únicos elementos a este respeito constam do processo instrutor apenso, constituídos por prints informáticos, onde na realidade aparece a localização do referido prédio dentro de zonamento delimitado e onde consta o valor de “1,55”, sendo certo que o mesmo não pode constituir qualquer instrumento legal apto para fixar tal coeficiente, e muito menos a Portaria a que se refere a citada norma do art. 62.º, n.º 3, do CIMI, sabido que apenas constituem actos legislativos os expressamente previstos na lei, nos termos do disposto no art. 112.º, n.º 5 da CRP, desta forma, ficando sem arrimo legal a atribuição do referido coeficiente de localização na avaliação em causa o que a inquina na sua legalidade.

Ademais, as únicas Portarias publicadas a este respeito foram as n.ºs 982/2004, de 4 de Agosto, e 1426/2004, de 25 de Novembro, esta que revogou o n.º 1 daquela – cfr. seu art. 2.º – emitidas, contudo, ao abrigo do art. 42.º do CIMI, que não do art. 62.º, n.º 3, do mesmo Código, e onde fixam os valores mínimos e máximos dos coeficientes de localização, por tipo de afectação, a aplicar em cada município, que não a fixação certa, precisa, do mesmo coeficiente de localização aos prédios sediados dentro de cada zona com características similares.

É assim de conceder provimento ao recurso pelo presente fundamento e de revogar a sentença recorrida que em contrário decidiu, com a consequente anulação do acto de 2.ª avaliação impugnado.

Impugnação judicial Valor patrimonial Terreno para construção 2.ª avaliação Fundamentação

Sumário

1. Quer a 1.ª avaliação quer a 2.ª, de per si, encontram-se sujeitas a fundamentação suficiente, clara e congruente, não sendo esta última um acréscimo ou complemento da 1.ª, mas autónoma e distinta e efectuada por louvados diferentes;

2. O acto de 2.ª avaliação de terreno para construção, para efeitos de alteração da inscrição na matriz, encontra-se sujeito a fundamentação (formal);

3. Tal fundamentação deve externar os diversos elementos em que se baseou o seu valor venal de cada metro quadrado fixado, em ordem a dar a conhecer a um

destinatário normal, que se supõe seja o administrado, o itinerário cognoscitivo e valorativo que permitiu alcançar aquele resultado e não qualquer um outro.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 2 de Março de 2010

Processo n.º 03495/09

Relator: Dr. Eugénio Sequeira

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

A Representante da Fazenda Pública, inconformada com a sentença proferida por um Tribunal Administrativo e Fiscal que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por um contribuinte, veio da mesma recorrer.

Em sede de probatório o Tribunal a quo fixou a seguinte facticidade:

O Impugnante é dono e proprietário do lote de terreno para construção sito ...

Em 15/05/1995, foi notificado pela Repartição de Finanças de ... de que o valor patrimonial do referido lote tinha sido calculado em 5 720 000\$00.

Em 24/05/1995, o Impugnante requereu 2.ª avaliação por não concordar com o mencionado resultado.

Por ofício de 05/12/1995, o Impugnante foi notificado do resultado da 2.ª avaliação (715 m² x valor m²/8 000\$00 = Valor Patrimonial: 5 720 000\$00).

O teor do termo de avaliação é o seguinte: “Aos vinte e dois dias do mês de Novembro de mil novecentos e noventa e cinco, nesta Repartição de Finanças do concelho de ..., estando presente o Sr. ..., Chefe da mesma Repartição, comigo ..., compareceram os louvados ... e declararam que, tendo visto e examinado, por inspecção directa, o prédio descrito na relação que lhes foi entregue com o mandado de fls., o avaliaram, com inteira observância de todas as formalidades legais, pela forma seguinte: Lote de terreno para construção com a área de 715 m², sito em ...

A Comissão de Avaliação por unanimidade declarou manter os valores da 1.ª avaliação, ou seja, 715 m² x 8000\$00 / m² = 5 720 000\$00.

A Comissão de Avaliação, por unanimidade, manteve os valores atendendo à área do terreno, seu aproveitamento, localização e valor de mercado à data de 7/4/95”.

Em 15/12/1995, foi apresentada a presente impugnação.

Para julgar procedente a impugnação judicial deduzida contra o acto da 2.ª avaliação e o ter anulado, considerou o Tribunal a quo, em síntese, que o valor tributável dos terrenos para construção urbana até à entrada

do Código das Avaliações era efectuado por aplicação das regras do Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMSISD), onde a sua norma do art. 94.º, § 4.º, exigia que se fixasse o valor venal por metro quadrado, que no caso não foi fixado e nem quaisquer outras características do mesmo que levassem a concluir pelo valor alcançado, pelo que o mesmo se não encontra devidamente fundamentado, o que o inquina de ilegal e conduz à respectiva anulação.

É contra esta fundamentação que a recorrente vem esgrimir os seus argumentos pugnando que tal acto se encontra devidamente fundamentado, por remissão da fundamentação da 1.ª avaliação e que a continha.

QUESTÃO JURÍDICA

A fundamentação dos actos de avaliação de prédios, para efeitos de determinação do respectivo valor patrimonial tributário.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

A fundamentação dos actos administrativos em geral, constitui um imperativo constitucional, expressamente previsto no art. 268.º, n.º 3 da CRP e nos arts. 124.º e segs. do CPA, cujo escopo imediato é esclarecer concretamente a motivação do acto, permitindo a reconstituição do iter cognoscitivo e valorativo que determinou a adopção do acto, com determinado conteúdo.

E, no âmbito do direito tributário, tal exigência de fundamentação dimanava directamente da norma do art. 82.º do CPT e hoje da norma do art. 77.º da LGT, a qual deve ser remetida ao contribuinte por força do disposto no art. 36.º, n.º 2 do CPPT, e a fundamentação externada pela Administração Tributária deve satisfazer o requisito de fundamentação exigível, do ponto de vista formal, sendo suficiente quando permite a reconstituição do iter cognoscitivo que determinou a decisão da Administração, sendo clara quando é inteligível e sem ambiguidades ou obscuridades e é congruente quando exprime concordância entre os pressupostos normativos do acto e os motivos do mesmo.

Como é sabido, a fundamentação de um acto, no caso de acto de avaliação, deve ser o seu esteio, o seu suporte, por que foi encontrado aquele concreto valor e não qualquer um outro, de molde a permitir ao contribuinte apreender os concretos factos donde ela emerge e poder determinar-se pela sua aceitação ou impugná-la, se entender que a mesma se encontra eivada de qualquer um vício que a inquene de ilegal, variando assim, a densidade fundamentadora, consoante o tipo de acto em causa e a participação ou não do mesmo no procedimento da sua formação.

No caso, recorrente e recorrido não dissentem sobre a lei aplicável quanto aos terrenos para construção e que é a então vigente, constante no citado CIMSISD, nos seus arts. 93.º e segs., por força do disposto no art. 8.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, que expressamente mandou continuar a aplicar tal regime quanto aos terrenos para construção, diploma que aprovou o Código da Contribuição Autárquica e que manteve tais normas em vigor, já que tal 2.ª avaliação teve lugar em 22.11.1995 e o nóvel regime das avaliações contido no Código do Imposto Municipais sobre Imóveis (CIMI) aprovado pelo art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, apenas entrou em vigor em 1.12.2003, por força do seu art. 32.º, n.ºs 1 e 2, e apenas passou a ser aplicável a pedidos entrados no dia a seguir à sua entrada em vigor, quanto aos prédios omissos na matriz.

A avaliação dos terrenos para construção tem em vista alcançar-se o seu valor baseado no valor venal de cada metro quadrado e a que se aplica subsidiariamente o regime da avaliação previsto nos índices contidos nos arts. 113.º e segs. do citado CCPIIA, por força do disposto no art. 94.º do CIMSISD, e quando o contribuinte ou a Administração Fiscal não concordar com o resultado da 1.ª avaliação, podem requerer uma 2.ª avaliação nos termos do art. 96.º deste mesmo Código, a efectuar por louvados diferentes da primeira, em número de três, a que são aplicáveis, quanto ao mais, as regras da 1.ª avaliação – cfr. art. 96.º, corpo do artigo, in fine, deste mesmo Código.

E as avaliações dos terrenos para construção nos termos do disposto no termos do disposto no § 4.º do art. 94.º do CIMSISD, aqui aplicável, serão efectuadas com precedência de vistoria e terão por fim determinar o seu valor baseado no valor venal de cada metro quadrado, por força do disposto no art. 6.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 442.-C/88, citado, que expressamente manda aplicar tal regime.

A decisão sobre o valor patrimonial fixado, registável como “actualização do valor tributável dos prédios”, art. 14.º, n.º 3, b), do CCA, porque se imporá a uma generalidade de contribuintes e a uma pluralidade de actos tributários periódicos, logra um processo independente do que de qualquer destes, para o qual quer o CPT (art. 155.º, n.º 6), quer o CPPT (art. 134.º, n.º 7) prescreveram um regime especial de impugnação, susceptível de gerar caso decidido e consequente preclusão processual, de que derivará a irrecurribilidade da matéria decidida em sede de impugnação dos actos de liquidação da contribuição autárquica respeitante ao prédio avaliado.

Tanto a primeira avaliação com a segunda têm em vista o mesmo fim, ou seja, encontrar o valor tributá-

vel do prédio, tendo em conta então os citados índices dos arts. 113.º e segs do citado CCPIIA, e quanto aos terrenos para construção, o valor venal de cada metro quadrado, sendo autónomas uma da outra, não se tratando a segunda de um recurso da primeira ou de um seu complemento, mas de uma avaliação completamente nova, distinta e autónoma, efectuada por louvados diferentes que não tenham intervindo na primeira, como se dispõe na norma dos citados arts. 96.º do CIMSISD e 296.º do CCPIIA.

Assim sendo, a fundamentação de uma não pode relevar para a fundamentação da outra, como pretende a recorrente, que a fundamentação da primeira seja aproveitada na segunda, tendo a fundamentação de cada uma delas de ser analisada e ponderada, se satisfaz os requisitos legais, de per si, que não como complemento ou acréscimo de fundamentação de uma em relação à outra, nunca podendo ser aplicável no caso a norma do art. 77.º da LGT, como também pretende a recorrente, no que à fundamentação diz respeito, desde logo, por então, em 1995, data da realização da 2.ª avaliação, a mesma ainda nem sequer ter sido publicada, já que tal diploma apenas entrou em vigor em 1.1.1999 e não teve eficácia retroactiva – cfr. art. 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

No caso, conforme consta do termo de avaliação (2.ª), depois de descrito o imóvel a avaliar (terreno para construção), menciona-se qual foi o valor por m2 atribuído na primeira avaliação e que ali se mantém.

Dessa factualidade não pode deixar de resultar que o acto da 2.ª avaliação não se mostra suficientemente fundamentado, sendo mesmo patente tal falta de fundamentação, nada ali se avançando para que o metro quadrado de tal terreno para construção tivesse sido fixado no valor de 8000\$00, como ali foi fixado, não se fazendo sequer referência à regra do citado § 4.º do art. 94.º do CIMSISD, que impõe a indicação das circunstâncias em que se basearam os louvados para indicar o valor venal de cada metro quadrado, formalidade esta que é essencial em tal avaliação e que desde logo, perante a sua falta, determinava a respectiva falta de fundamentação, o que aliás na 1.ª avaliação também não foi efectuado, pelo que também nunca seria possível “aproveitar” essa fundamentação da 1.ª avaliação para aplicar na segunda, por remissão, porque ela também não existe nessa primeira avaliação.

É assim, no mínimo, de suspeitar que a Comissão não terá ponderado na atribuição do valor patrimonial obtido, como devia, as razões avançadas pelo ora recorrido no seu requerimento para não aceitar o valor então fixado na primeira avaliação, pelo que tal omissão não

pode deixar de adensar tal falta de fundamentação (formal), no acto de avaliação em causa.

Desta forma, ainda que os louvados que fizeram tal avaliação tenham decidido tal valor por unanimidade, não fundamentaram minimamente os seus laudos, de molde claro a tornar perceptível o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido de molde a apurar aquele valor patrimonial e não qualquer um outro, não indicando os concretos motivos, com a densidade adequada ao caso, como chegaram àquele valor, tanto mais que o ora recorrido o contesta, contrapondo vários índices capazes de, em concreto, serem susceptíveis de influenciar para menos tal valor e sobre os quais os mesmos louvados não disseram uma única palavra, sendo de suspeitar que tal valor alcançado não foi devidamente ponderado e não esclarece o contribuinte das concretas razões por que aquele valor foi considerado como sendo de manter, o mesmo sendo de dizer que tal acto não se encontra devidamente fundamentado sob a vertente formal, desta forma inquinando de anulação o resultado alcançado, ou seja, a segunda avaliação efectuada.

Assim, o acto da 2.^a avaliação não pode emergir directamente dos índices legais constantes das normas dos arts. 94.º e segs. do CIMSISD, como devia, de molde a fechar o silogismo judiciário, num raciocínio suficiente, claro e congruente, constituindo tal valor patrimonial a emanção normal, típica, daqueles pressupostos e das normas jurídicas apontadas, padecendo a mesma de falta de fundamentação (formal), desta forma não se podendo apreender porque teve lugar este valor patrimonial e não qualquer um outro, não sendo possível estabelecer este como o resultado normal, típico, das premissas consideradas.

Em suma, o acto da 2.^a avaliação não se encontra devidamente fundamentado sob o ponto de vista formal, não tendo permitindo ao contribuinte sopesar se com tal avaliação se deveria conformar, atenta a bondade da sua fundamentação, sendo de julgar improcedente o recurso e de confirmar a sentença recorrida que julgou procedente a impugnação judicial e anulou tal acto de 2.^a avaliação.

Isenção de IMT Instrução Fundamentação

Sumário

1. O pedido de isenção de IMT carece de reconhecimento e deve ser efectuado pelo contribuinte antes do acto ou contrato que originou a transmissão;

2. Tal pedido deve ser instruído com os documentos aptos a demonstrar os pressupostos da isenção;

3. Na falta da prévia junção desses documentos pelo interessado, cabe à AT solicitá-los no âmbito do princípio da colaboração e cooperação;

4. A isenção de IMT prevista no art. 8.º, n.º 1, do CIMT tem como pressupostos que as aquisições sejam efectuadas por instituições de crédito ou sociedades comerciais, que a dívida esteja a ser exigida judicialmente em processo de execução ou de falência/insolvência, regime que é aplicável à dação em cumprimento, resultante de empréstimos feitos ou de fianças prestadas;

5. A fundamentação de um acto deve dar a conhecer a um destinatário normal, que se supõe seja o administrado, o itinerário cognoscitivo e valorativo que permitiu alcançar aquele resultado e não qualquer um outro e bem assim as normas jurídicas aplicadas que conduziram ao mesmo resultado.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 2 de Março de 2010

Processo n.º 02936/09

Relator: Dr. Eugénio Sequeira

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Uma instituição de crédito veio deduzir a presente acção administrativa especial contra o Ministro das Finanças, tendo em vista obter a anulação do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhe indeferiu o pedido de isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) por si apresentado, e a entidade demandada condenada na prática do acto de deferimento expresso com o reconhecimento da isenção e condenado a pagar juros compensatórios.

Com relevo para a apreciação do mérito da acção encontra-se provada a seguinte factualidade:

Por requerimento entrado em 09.09.2005 no Serviço de Finanças de ... e dirigido ao Ministro das Finanças, a ora autora veio peticionar lhe fosse concedida a isenção do Imposto Municipal sobre Transacções Onerosas de Imóveis (IMT), derivada de um acto de dação em cumprimento de várias fracções autónomas de um prédio urbano.

Pela aquisição das fracções do prédio urbano supra referido, a ora A. pagou em 14.10.2005, o IMT de € 48.487,28, pela aquisição do direito de propriedade plena sobre tais imóveis.

No âmbito deste procedimento, a Administração Tributária solicitou, em 17.07.2006, à ora autora, o envio dos seguintes elementos:

1. Justificativo (extracto bancário) / prova do atraso do cumprimento da dívida, que não deverá ser inferior a um ano;

2. Justificativo/prova de inscrição no balanço do ano anterior da dívida em questão;

3. Se foram desenvolvidos os procedimentos tendentes ao ressarcimento da dívida, e se o referido contrato de dação em cumprimento foi o meio último (antes da acção de execução) para recuperação dos valores em dívida;

4. Justificativo/prova de que se verificaram tentativas de cobrança em mora;

5. As cópias dos títulos constitutivos da dívida que totalizem o montante global da dívida, referido no pedido.

Em informação prestada pela Direcção de Serviços do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis foi proposto indeferimento do pedido por a requerente não ter junto os documentos solicitados pela Administração Tributária.

Notificada que foi a ora autora para o exercício do direito de audição prévia, veio a mesma contestar a exigibilidade dos documentos solicitados pela Administração Tributária, tendo, contudo, por economia de tempo, vindo juntar alguns dos documentos em causa, e pugnando pela alteração da proposta de decisão.

Foi então elaborada uma informação complementar à anteriormente elaborada, em que justifica, ponto por ponto, a necessidade dos elementos solicitados à ora autora, e igualmente se propõe o indeferimento do pedido por a mesma não ter vindo entregar todos os elementos solicitados e necessários para a apreciação do pedido do benefício em causa, tendo faltado os referidos nos pontos 1, 2 e 3 do ofício supra referido, e onde foi aposto o despacho do SEAF de “concordo com a proposta de convalidação em definitivo da decisão provisória de indeferimento” – despacho objecto da presente acção.

Este despacho foi notificado à ora autora em 04.12.2008 e a presente acção deu entrada em Tribunal em 17.2.2009.

QUESTÃO JURÍDICA

O pedido de isenção de IMT e, em especial, a demonstração dos pressupostos da isenção.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Ao nível da reforma da tributação do património foi publicado o Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, que, além das diversas alterações introduzidas aos códigos do CIRC, do CIRS e do Imposto do Selo, veio introduzir dois novos códigos: o Código do Im-

posto Municipal sobre Imóveis e o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), ambos aprovados pelo art. 2.º do citado Decreto-Lei, tendo este último vindo substituir a tributação até então acometida ao CIMSISD (art. 31.º, n.º 3, do citado Decreto-Lei), com entrada em vigor em 1.1.2004 (art. 32.º, n.º 3, do mesmo Decreto-Lei).

Desde logo do preâmbulo deste CIMT se pode ler que este veio substituir a tributação antes acometida ao CIMSISD, mas que foi mesmo mais além, ao vir tributar alguns factos resultantes de contratos translativos de imóveis, que têm um resultado económico equivalente mas que passam ao lado de qualquer tipo de tributação.

O imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), que substitui o imposto municipal de sisa, continua a incidir sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis e das figuras parcelares desse direito, podendo estes direitos transmitir-se sob diversas formas ou ocorrer na constituição ou extinção de diversos tipos de contratos.

Porém, o novo Código não se limita a reproduzir o anterior e, além de proceder a uma reformulação da linguagem normativa e de reestruturar o seu articulado, vem alargar a base de incidência a negócios jurídicos que, embora anteriores ou mesmo laterais à formalização de contratos translativos de imóveis, têm um resultado económico equivalente.

Nos termos do disposto no art. 1.º, n.º 1, do CIMT, o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) incide sobre as transmissões previstas nos artigos seguintes, qualquer que seja o título por que se operem.

O capítulo II do citado CIMT trata das isenções, nos seus arts. 6.º e segs, sendo que na generalidade são de reconhecimento a pedido do interessado, em requerimento expressamente formulado para o efeito pelo interessado e instruído com diversos elementos de prova, consoante a situação para que a isenção foi requerida, tendo em vista demonstrar os seus pressupostos – cfr. seus arts. 8.º e 10.º, n.ºs 1 e 2 e 14.º, n.º 4 da LGT – e, no caso, a isenção carecia de ser reconhecida por despacho do Ministro das Finanças sobre informação e parecer da Direcção-Geral dos Impostos – seu n.º 6, alínea b), na redacção de então – como no caso se não encontra em causa.

Disponha a norma do art. 8.º, n.º 1, do mesmo CIMT, na redacção então vigente, sob a epígrafe “Isenção pela aquisição de imóveis por instituições de crédito”:

São isentas do IMT as aquisições de imóveis por instituições de crédito ou por sociedades comerciais cujo capital seja directa ou indirectamente por aquelas domi-

nado, em processo de execução movido por essas instituições ou por outro credor, bem como as efectuadas em processo de falência ou de insolvência e, ainda, as que derivem de actos de dação em cumprimento, desde que, em qualquer caso, se destinem à realização de créditos resultantes de empréstimos feitos ou de fianças prestadas.

Nos termos do disposto no art. 2.º do EBF aprovado pelo art. 1.º do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem – seu n.º 1.

São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam a características enunciadas no número anterior – seu n.º 2.

Atento o recorte de tal figura da isenção de IMT e que cabe ao interessado fazer acompanhar o seu pedido com os documentos necessários para demonstrar os pressupostos da isenção – arts. 10.º, n.º 2, do CIMT, 48.º e 65.º, n.º 1, do CPPT, importa analisar se a ora recorrente veio a instruir o seu pedido com tais elementos, já que, reconhecidamente, o não havia feito quando então formulou o seu pedido de isenção, por nenhuns documentos então ter juntos tendo em vista a apreciação, designadamente, do empréstimo por si efectuado, quer que o mesmo se encontrasse em incumprimento.

Tendo a Administração Tributária no decurso de tal procedimento vindo solicitar à ora autora os documentos que a mesma entendia necessários para instruir tal pedido, embora a ora autora continue a contestar que tais elementos fossem necessários para instruir o pedido em causa, veio, contudo, por economia de tempo e meios, ao que alegou, juntar alguns desses elementos mas não todos, tendo deixado de juntar, pelo menos, os relativos às diligências que teria já efectuado com vista à cobrança coerciva de tais empréstimos, designadamente se tal dação surge no âmbito de execução instaurada com vista à cobrança coerciva do empréstimo concedido, pelo que a questão essencial nesta acção reside em saber se também este requisito era essencial para a ora autora poder beneficiar de tal isenção de IMT.

E a resposta a dar é afirmativa por a norma do n.º 1 do art. 8.º do CIMT isentar de IMT as aquisições onerosas de imóveis por instituições de crédito quando a quantia exequenda pela qual o executado responde se encontrar a ser exigida em processo judicial, alargando a 2.ª parte da mesma norma o preceituado na sua 1.ª parte, que tal isenção também tem lugar quanto às aquisições

operadas por dações em cumprimento efectuadas para pagamento de empréstimos concedidos e em mora, ou seja, toda a norma do citado n.º 1 se reporta às instituições de crédito ou às sociedades comerciais que, pela sua 1.ª parte, exige que a dívida se encontre a ser exigida judicialmente, o que igualmente é aplicada na 2.ª parte da mesma norma, sendo o alcance útil deste segmento da norma o de expressamente dispor que o mesmo regime da sua 1.ª parte também é aplicável aos actos de dação em cumprimento que de outro modo se poderia entender não abranger, já que a dação em cumprimento constitui, em primeira linha, uma das formas de extinção de uma obrigação – art. 837.º do Código Civil – que não uma das formas típicas de aquisição de um direito real sobre imóveis – art. 1316.º do mesmo Código Civil – e é a aquisição de imóveis o que naquela primeira parte da norma se isenta de IMT.

A 2.ª parte da citada norma do n.º 1 do art. 8.º do CIMT não tem assim aplicação autónoma e distinta da previsão contida na 1.ª parte da mesma norma, pois a ela vai buscar, necessariamente, os sujeitos passivos – instituições de crédito e sociedades comerciais – a situação em que pode conferir o direito à isenção – dívida a ser pretendida cobrar em processo de execução, de falência ou de insolvência – e, por sua vez, alarga essa isenção à dação em cumprimento, verificados assim os requisitos, quer da 1.ª parte (comuns), quer da 2.ª parte da mesma norma, ou seja, em suma, quanto à dação em cumprimento carece o interessado de instruir o seu pedido quer quanto aos elementos relativos à 1.ª parte do segmento da norma, quer quanto aos do 2.º segmento da norma, como bem se pronunciou o despacho recorrido.

Interpretação da norma do art. 8.º, n.º 1, do CIMT que, nos termos do disposto no art. 9.º, n.º 1, do Código Civil, tem em conta a unidade do sistema jurídico, designadamente quanto à ratio subjacente à concessão da isenção de IMT como benefício fiscal que é na realidade.

Como também bem invoca a entidade demandada, a pendência, sobre o devedor, de processos de execução, falência/insolvência representa, para as entidades concedentes de crédito, um evidente risco de cobrabilidade dos seus créditos. É o risco de cobrança, enquanto elemento perturbador do sistema financeiro que constitui o interesse público extrafiscal relevante que se pretende preservar e a ratio da norma, e que pelo legislador foi eleito como a razão para a existência dos benefícios fiscais, pelo que face a esta ausência de interesse público a isenção deixaria de se justificar.

Assim, como a ora autora não veio juntar os elementos solicitados pela Administração Tributária relativos a demonstrar que tal dívida se encontrava em mora e a

tentar ser cobrada judicialmente, não logrou demonstrar estes pressupostos (vinculados) da isenção.

Noutra parametria, invoca ainda a autora que o despacho pretendido anular padece de falta de vício de forma, por falta de fundamentação de direito.

A fundamentação dos actos administrativos em geral constitui um imperativo constitucional, expressamente previsto no art. 268.º, n.º 3, da CRP, cujo escopo imediato é esclarecer concretamente a motivação do acto, permitindo a reconstituição do iter cognoscitivo e valorativo que determinou a adopção do acto, com determinado conteúdo.

E, no âmbito do direito tributário, tal exigência de fundamentação dimanava directamente da norma do art. 82.º do CPT e hoje da norma do art. 77.º da LGT, a qual deve ser remetida ao contribuinte por força do disposto no art. 21.º do mesmo Código, e a fundamentação externada pela Administração Tributária deve satisfazer o requisito de fundamentação contemporânea exigível, do ponto de vista formal, sendo suficiente quando permite a reconstituição do iter cognoscitivo que determinou a decisão da Administração, sendo clara quando é inteligível e sem ambiguidades ou obscuridades e é congruente quando exprime concordância entre os pressupostos normativos do acto e os motivos do mesmo.

A fundamentação de um acto de liquidação no caso deve ser o esteio, o suporte, por que foi efectuada aquela concreta liquidação e não qualquer uma outra, de molde a permitir ao contribuinte apreender os concretos factos donde ela emerge e poder determinar-se pela sua aceitação ou impugná-la, se entender que a mesma se encontra eivada de qualquer um vício que a inquene de ilegal, variando, assim, a densidade fundamentadora, consoante o tipo de acto em causa e a participação ou não do mesmo no procedimento da sua formação.

No caso, o despacho do SEAF em causa, por força da fundamentação contida nos pareceres e informações anteriores que o sustentam, decidiu pelo indeferimento do pedido de isenção de sisa por a ora autora não ter entregue todos os documentos que a AT lhe havia solicitado, que assim considerou necessários para instruir o procedimento em causa, ao abrigo do disposto nos arts. 59.º, n.º 1, da LGT, 48.º, n.º 2, do CPPT, 8.º, n.º 1, do CIMIT e 2.º, n.º 1, do EBF, normas que expressamente fez mencionar na citada informação de que o despacho se apropriou, sendo que tais normas enformam a disciplina jurídica que permite à Administração Tributária solicitar ao interessado os elementos de prova que entender necessários para a apreciação do seu pedido de isenção de IMT.

Assim, o despacho em causa emerge, directamente, daquela facticidade apontada e das normas jurídicas invocadas, fechando o silogismo judiciário, num raciocínio suficiente, claro e congruente, constituindo o desfecho deste despacho a emanção normal, típica, daqueles pressupostos e das normas jurídicas apontadas, não padecendo o mesmo de falta de fundamentação (formal), desta forma facilmente se apreendendo porque este teve lugar e não o seu contrário, sendo este o resultado normal, típico, das premissas consideradas.

Que tal acto de denegação da isenção não pode padecer do invocado vício formal emerge, também, directamente da petição da presente acção administrativa especial, onde a autora demonstra ter apreendido a totalidade das razões invocadas pela Administração Tributária para o prolatar, pelo que a mesma não deixou de cumprir a sua finalidade subjacente: por que teve lugar este concreto despacho e não o seu oposto, e permitir à ora autora apreender os concretos factos donde ela emerge e poder determinar-se pela sua aceitação ou pela sua impugnação ao entender que a mesma se encontrava eivada de vários vícios que o inquinavam de ilegal, como veio a entender.

Em suma, o despacho sob recurso encontra-se devidamente fundamentado sob o ponto de vista formal, não podendo a acção deixar de ser julgada improcedente também quanto a este fundamento.

Impugnação de IRS Exclusão tributária dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, por reinvestimento nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS

Sumário

I) O contrato-promessa de compra e venda validamente celebrado constitui título jurídico suficiente para que qualquer importância entregue em seu cumprimento, ainda que a título de sinal, possa ser levada à conta de reinvestimento, para efeitos da alínea a) do artigo 5.º do CIRS.

II) Não obstante, só a celebração do contrato definitivo por escritura pública consolida na esfera jurídica do sujeito o direito à exclusão da tributação assumindo

a exclusão tributária, até lá, um carácter precário e condicionado à verificação superveniente daquela condição.

III) Assim, a celebração da escritura pública pode ocorrer para além do prazo de 24 meses contados da data da aquisição e terá o efeito de validar o direito à exclusão tributária.

IV) Caso não ocorra essa condição, cessa o direito à exclusão tributária, ficando o contribuinte obrigado à apresentação de declaração nos termos do n.º 2 do artigo 60.º do CIRS, com a liquidação do imposto e juros compensatórios.

V) De todo o modo, só beneficiam da exclusão de tributação nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, as importâncias comprovadamente entregues a título de reinvestimento até ao termo do prazo de 24 meses contados da data da realização, desde que tenha sido feita a respectiva menção na declaração de rendimentos, anexo G, quadro 5, campo 14, 19 ou 24.

VI) Isso porque a exclusão de tributação sobre as mais-valias não se trata de um benefício fiscal atribuído que caduca com o mero decurso de um prazo, mas é um benefício fiscal cuja atribuição está dependente de prova a efectuar pelo sujeito passivo, maxime a prova de que o produto da alienação tenha sido utilizado na aquisição de outro imóvel destinado a habitação.

VII) E, como com tal benefício se pretendeu excluir de tributação em IRS o produto da realização da venda da habitação própria e permanente do sujeito passivo, desde que esse produto fosse utilizado na aquisição de novo imóvel com o mesmo destino – habitação própria e permanente do sujeito passivo e não se provou que quer no imóvel vendido, quer no adquirido, o impugnante tivesse instalada a sua habitação própria e permanente, não poderão as importâncias em apreço ser aceites a título de reinvestimento.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 2 de Março de 2010

Processo n.º 03734/10

Relator: Dr. Gomes Correia

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Um contribuinte interpôs recurso jurisdicional da decisão proferida por um Tribunal Administrativo e Fiscal que julgou improcedente a presente impugnação judicial por si deduzida contra a liquidação de IRS do ano de 2004.

A sentença julgou totalmente improcedente a presente impugnação por entender que os factos apurados não são integráveis no disposto no art. 10.º, n.º 5, alínea

a), do CIRS, já que o reinvestimento das mais-valias obtidas com a venda do imóvel não foi efectuado no prazo de 24 meses.

Pronunciando-se sobre tal questão, o Tribunal “a quo” veio a entender que na situação em apreço não foram observados os requisitos ínsitos no citado normativo para o que discreteou:

“No caso dos autos, temos de apurar se o produto da venda da fracção do Lumiar, destinada a habitação do Impugnante, foi reinvestido, no prazo de 24 meses na aquisição da fracção do Estoril, também destinada a habitação.

Resulta do probatório que o Impugnante vendeu uma fracção destinada a habitação, situado no Lumiar, por escritura pública realizada em 28/11/2000, pelo valor de €187 049,21.

Resulta também dos factos assentes que o Impugnante comprou uma fracção destinada a habitação, situada no Estoril, por escritura pública realizada em 28/11/2003, pelo preço de €324 218,63.

Só em 28/11/2000, data da venda da casa do Lumiar, o Impugnante obteve o valor de realização. Aliás, é o próprio Impugnante que alega que, até 28/11/2000, os montantes pagos no cumprimento do contrato promessa de compra e venda da fracção do Estoril (nova habitação), foram suportados pelo sogro. Pelo que, até à data da escritura de compra e venda não há reinvestimento.

O prazo para reinvestir é de 24 meses contados da data da venda da casa antiga (28/11/2000) terminando em 28/11/2002.

Resulta do probatório que o Impugnante celebrou um contrato promessa de compra e venda do imóvel situado no Estoril, em 06/12/1999.

Surge então a questão de saber se os pagamentos efectuados até 2001, no cumprimento do contrato, promessa, são considerados reinvestimento para efeitos de exclusão da tributação de mais-valias, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 5, a), do CIRS.

Ao contrato-promessa de compra e venda de imóvel poderá ser atribuída eficácia real mediante a celebração de escritura pública e efectuado o respectivo registo, obedecendo aos requisitos previstos nos artigos 410.º, n.º 3 e 413.º do Código Civil. Só assim é que tal contrato promessa poderá ser oponível a terceiros, designadamente à Administração Fiscal.

Resulta dos autos que foi celebrado um contrato promessa de compra e venda mas não lhe foi atribuída eficácia real. Assim sendo, o contrato promessa não pode ser oponível à Administração Fiscal e a aquisição do imóvel só operou com a celebração da escritura pública de compra e venda realizada em 28/11/2003.

Pelo que o reinvestimento não foi efectuado no prazo de 24 meses, no cumprimento dos requisitos previstos para a exclusão da tributação em mais-valias, no artigo 10.º, n.º 5, a) do CIRS.”

A recorrente insurge-se contra o assim fundamentado e decidido na consideração de que todos os requisitos exigidos pelo n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS se encontram preenchidos no caso ora controvertido porquanto:

- O imóvel do Lumiar era a habitação própria e permanente do ora Recorrente, pelo que o ganho obtido com a venda deste imóvel deverá ser relevado para efeitos de exclusão de tributação;
- O produto obtido com a venda do imóvel do Lumiar foi integralmente utilizado para a aquisição do imóvel do Estoril que passou a ser a habitação própria e permanente do sujeito passivo e / ou do seu agregado familiar;
- O produto obtido com a venda do imóvel do Lumiar foi integralmente utilizado no prazo dos 24 meses posteriores à sua obtenção na compra do imóvel do Estoril, que passou a ser a habitação própria e permanente do ora Recorrente.

É com base nesta argumentação que a recorrente diz que o produto obtido com a venda do imóvel do Lumiar deverá ser excluído de tributação nos termos do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, devendo a sentença ora recorrida ser anulada nesta parte por violação da norma vertida no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS.

QUESTÃO JURÍDICA

A interpretação e aplicação do disposto no art. 10º, nº 5 do Código do IRS, nomeadamente saber se a escritura pública é uma formalidade constitutiva da exclusão de tributação ali prevista.

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Importa começar por dizer que na sentença recorrida fez-se uma correcta aplicação do direito ao caso concreto, uma vez que não se mostram preenchidos os requisitos de exclusão da tributação dos ganhos obtidos, acatando, assim, o disposto no artigo 10º do Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares.

A decisão recorrida está esteada em que os pagamentos efectuados no âmbito do contrato promessa de compra e venda do andar do Estoril, desde Dezembro de 1999 até Julho de 2001, não são elegíveis para efeitos de reinvestimento, uma vez que só com a realização da escritura se transmite a propriedade do imóvel, e a escritura só ocorreu em 28 de Novembro de 2003, quando já havia decorrido o prazo legal para o reinvestimento.

Isso levanta, desde logo, a questão de saber se o termo “ad quem” referido no art. 10º, nº 5, do CIRS é, necessariamente, a data da celebração da escritura, irrelevando para esse efeito a existência de um contrato-promessa por não ser oponível à Administração Fiscal.

Ora, nos termos do art. 10º do CIRS são tributados em IRS, a título de mais-valias, os ganhos decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (alínea a) do nº 1), sendo que o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição nos termos da alínea a) do nº 4 do mesmo artigo.

Importa ter presente o disposto no nº 5 do art. 10º do Código do IRS (na redacção da Lei nº 10/B/96, de 23 de Março, que aprovou o Orçamento de Estado para 1996) ao consagrar que:

“5 - São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

- a) Se no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino, e desde que esteja situado em território português;
- b) Se o produto da alienação for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior, desde que efectuada nos 12 meses anteriores.”

Da letra da lei decorre que está em causa a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e, por natureza, o contrato-promessa não é apto a produzi-la.

O certo é que se prova nos autos que o Recorrente procedeu ao pagamento do preço estabelecido no contrato de promessa de compra e venda da seguinte forma:

1. Cheque emitido em 6/12/1999, no montante de 13 725 000\$00 (€68.460,01);
2. Cheque emitido em 24/02/2000, no montante de 13 725 000\$00 (€68.460,01);
3. Cheque emitido em 29/05/2000, no valor de 13 725 000\$00 (€68.460,01);
4. Cheque emitido em 04/07/2000, no montante de 27 600 000\$00 (€137.668,22);
5. Cheque emitido em 04/07/2000, no montante de 3 000 000\$00 (€14.963,94).

Tudo contabilizado, pode concluir-se que o valor da realização do apartamento do Lumiar, €187.049,21 (37.500 000\$00), foi integralmente reinvestido na compra do apartamento do Estoril.

Não é esse o ponto de vista da sentença porquanto, em 28/11/2003, foi celebrada a escritura pública de compra e venda do andar do Estoril e, para o Tribunal a quo a exclusão de tributação prevista no número 5 do artigo 10º do Código do IRS só se verifica nos casos em que a compra do novo imóvel seja efectuado através de escritura pública celebrada impreterivelmente no prazo de 24 meses a contar da data em que ocorre a realização.

Segundo o artigo 10º, nº 5, do CIRS não é sujeita a tributação a “alienação onerosa de imóveis”, ou seja, a movimentação desses imóveis ou dos direitos que lhes são inerentes, de uma pessoa para outra, de um titular do respectivo direito para um novo titular.

O direito de propriedade é um direito cujo conteúdo consiste para o proprietário (ou seu titular) no «gozo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição das coisas que lhe pertencem, dentro dos limites da lei e com observância das restrições por ela impostas» (art. 1305.º do Código Civil).

É a alienação onerosa de imóveis que concretiza o direito do Estado à percepção dos correspondentes ganhos, ou seja, é no momento da alienação que se subjectiva a obrigação de pagar tal imposto, existindo, até lá, apenas, da parte do contribuinte, um projecto de transmissão e, do lado do Estado, mera expectativa.

A relação jurídica constitui-se com a verificação do facto tributário previsto na lei, independentemente quer da vontade dos particulares nesse sentido dirigida, como da actuação da administração fiscal, irrelevando a autonomia da vontade para moldar a obrigação fiscal ao invés do que sucede nas obrigações privadas, princípio que está consagrado no art. 36º da LGT ao dispor que “a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário” – nº 1 – ; “os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes” – nº 2 – e “a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária” – nº 3. Daí que se possa afirmar que não é o regime da nulidade, sem mais, o estatuído pelo legislador português para atalhar às situações prevenidas no inciso legal em apreço, pois, nos termos referidos, é irrelevante, para o Direito Fiscal, a invalidade ou ineficácia dos negócios jurídicos, importando, antes, os resultados económicos envolvendo a transmissão do direito de propriedade e das suas figuras parcelares.

Por outro lado, o artigo 10º da LGT estabelece que a tributação é valorativamente neutra, devendo atender apenas às circunstâncias reveladoras da capacidade contributiva do facto ou acto, irrelevando, pois, os impera-

tivos jurídicos ou éticos como pressuposto ou medida da tributação, a qual assentará no resultado económico dos negócios ou actos jurídicos ainda que estes sejam ilícitos ou contra os bons costumes. E ao consagrar a vertente da consideração económica dos factos ou actos com relevância jurídica tributária, o direito fiscal está em consonância com o direito civil no sentido de que, por exemplo, quando os negócios jurídicos são de objecto físico ou legalmente impossível à ordem pública ou contrários aos bons costumes, juscivilisticamente são nulos (cfr. art. 280º do Código Civil), mas, apesar disso, esse vício será ignorado quando é invocado pela pessoa que o praticou por forma a impedir que essa pessoa seja beneficiada; também assim no direito fiscal, em que quem actua de modo ilícito não pode fruir de protecção jurídica, devendo sofrer a tributação prevista na lei.

É esse princípio que subjaz ao disposto no art. 38º, nº 1, da LGT em que se prevê a tributação dos efeitos económicos pretendidos pelas partes que tenham sido produzidos apesar da ineficácia do negócio: tal como no direito civil, o negócio não produz os efeitos que tenderia a produzir por uma circunstância intrínseca que juntamente com o negócio válido integra o tipo legal e que é o de o único ou principal objectivo ter sido evitar ou reduzir a tributação.

Neste caso concreto, temos que, da literalidade da norma, para que haja exclusão de tributação, é necessário que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- (i) O ganho obtido provenha da venda da habitação própria e permanente do sujeito passivo e / ou do seu agregado familiar;
- (ii) O produto daquela venda seja utilizado para a aquisição da propriedade de outro imóvel destinado também à habitação própria e permanente do sujeito passivo e / ou do seu agregado familiar;
- (iii) O produto obtido com a venda da habitação própria e permanente deverá ser utilizado na aquisição da nova habitação no prazo dos 24 meses posteriores à sua obtenção.

Da letra da lei deve, naturalmente, partir a interpretação, mas esta não deve cingir-se unicamente à letra da lei, mas reconstituir, a partir dos textos, o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expreso.

Ora, fazendo apelo aos elementos sistemático e teleológico, somos levados a considerar que, com esta norma de exclusão, o legislador, à semelhança de outras normas que existem no nosso ordenamento jurídico-tributário, pretendeu excluir de tributação em IRS o produto da re-

alização da venda da habitação própria e permanente do sujeito passivo, desde que esse produto fosse utilizado na aquisição de novo imóvel com o mesmo destino - habitação própria e permanente do sujeito passivo.

Deste modo, protege-se o direito fundamental e constitucionalmente consagrado do direito de habitação de cada indivíduo, isentando de tributação as operações que visem a alteração dessa habitação, a substituição dos prédios a ela destinados, ainda que no sentido da progressiva melhoria da sua qualidade, mas não, naturalmente, os negócios sobre a restante propriedade imobiliária do sujeito passivo.

Pode, por isso, afirmar-se que, se o legislador quisesse exigir como condição de exclusão da tributação das mais-valias a realização de escritura pública, tê-lo-ia feito expressamente, à semelhança daquilo que efectuou na norma do actual artigo 4.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas, e, se o não fez, foi porque entendeu que esta não era uma premissa necessária para que se verifique a exclusão de tributação.

Dito de outro modo: para o legislador, a escritura pública não é uma formalidade constitutiva do direito, ou seja, “ad constitutionem” pois a “voluntas legis” é, claramente, a de que o produto obtido com a venda da sua habitação própria e permanente seja tão-só utilizada na aquisição da sua nova habitação própria e permanente, assim se alcançando a neutralidade fiscal desta operação de troca de habitação própria e permanente, em nome da protecção do direito à habitação, constitucionalmente consagrado.

Nesse sentido se têm inclinado a jurisprudência dos tribunais superiores e a doutrina, ao relevarem que o que importa é que o contribuinte apresente prova idónea que irremediavelmente confirme que o produto obtido com a venda da habitação própria e permanente seja efectivamente utilizado para a aquisição da nova habitação própria e permanente.

E isso é tanto mais compreensível quanto é certo que, a mais das vezes, o processo aquisitivo de um imóvel é bastante moroso, cheio de licenças e burocracias legais que muitas vezes atrasam a sua finalidade última, ou seja, a aquisição formal do bem.

Ademais, a aquisição material do bem, que a maioria das vezes acontece com a celebração do contrato-promessa de compra e venda, também deverá ser relevada nestes casos.

Assim, o que se torna decisivo, em face da lei, para a exclusão da tributação em sede de IRS (mais-valias) é a prova de que foi feito um reinvestimento, ou seja, que o produto da alienação tenha sido utilizado na aquisição de outro imóvel destinado a habitação.

Significa que a exclusão de tributação sobre as mais-valias não se trata de um benefício fiscal atribuído que caduca com o mero decurso de um prazo mas é um benefício fiscal cuja atribuição está dependente de prova a efectuar pelo sujeito passivo, maxime a prova de que o produto da alienação tenha sido utilizado na aquisição de outro imóvel destinado a habitação, para o que são admitidos todos os meios de prova permitidos em direito.

A essa luz, no caso “sub judice”, procedendo à subsunção dos factos subjacentes aos presentes autos ao direito, temos que os requisitos exigidos para a exclusão da tributação prevista no n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS não se verificam no caso em apreço, já que não se provou que o imóvel do Lumiar em causa fosse a habitação própria e permanente do ora Recorrente, pelo que o ganho obtido com a venda deste imóvel não deverá ser relevado para efeitos de exclusão de tributação, até porque tão pouco se provou que o imóvel do Estoril passou a ser a habitação própria e permanente do sujeito passivo e/ou do seu agregado familiar, sendo, pois, despicando apurar se o produto obtido com a venda daquele imóvel foi integralmente utilizado no prazo dos 24 meses posteriores à sua obtenção na compra do imóvel do Estoril.

Destarte, não se verificam cumulativamente os mencionados três requisitos, pelo que o produto obtido com a venda do imóvel do Lumiar não pode ser excluído de tributação nos termos do n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS, devendo a sentença ora recorrida ser mantida por ter feito uma correcta interpretação e aplicação da norma vertida no n.º 5 do artigo 10º do Código do IRS quanto a tal imóvel.

Impugnação judicial Intempestividade Acto lesivo

Sumário

1. Sob pena de caducidade do direito à acção, a impugnação judicial tem de ser deduzida dentro dos prazos que a lei prevê actualmente na norma do art. 102.º do CPPT;

2. No n.º 1 da sua alínea f), este artigo prevê ainda o termo inicial para deduzir a impugnação judicial a contar do conhecimento de outros actos lesivos não contidos nas alíneas anteriores, em obediência ao disposto nos artigos 268.º, n.ºs 3 e 4, da CRP e 95.º, n.º 1, da LGT, tendo em vista assegurar a tutela jurisdiccional efectiva;

3. Os erros ou vícios assacados a um acto de notificação e respectiva tramitação em si na sua concretização, não se insere na categoria de acto lesivo, subsumível à citada alínea f) do n.º 1 do art. 102.º, que permitam fundar o termo inicial para a contagem do prazo para a dedução da impugnação no respectivo conhecimento.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 9 de Março de 2010

Processo n.º 03350/09

Relator: Dr. Eugénio Sequeira

DESCRIÇÃO DOS FACTOS

Uma sociedade comercial, inconformada com a sentença proferida por um Tribunal Tributário que julgou procedente a excepção peremptória de caducidade do direito à acção e absolveu do pedido a Fazenda Pública, na presente impugnação judicial, veio da mesma recorrer.

Em sede de probatório, o Tribunal a quo fixou a seguinte factualidade:

A impugnante foi notificada das liquidações de IRC através dos documentos de cobrança n.º ... (referente ao exercício de 1997) e n.º ... (referente ao exercício de 1998), cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 15/01/2003.

A impugnante teve conhecimento das mencionadas liquidações em Dezembro de 2002.

Em 11/04/2003, a impugnante apresentou reclamação graciosa das referidas liquidações de IRC.

Em 30/03/2006, foi assinado o aviso de recepção que notifica a impugnante do despacho de indeferimento de reclamação graciosa.

A impugnação foi apresentada junto do Serviço de Finanças de ... em 25/08/2006.

Para julgar procedente a excepção peremptória de caducidade do direito à acção e absolver do pedido a parte contrária, considerou o Tribunal “a quo”, em síntese, por a mesma não ter invocado nenhum acto lesivo posterior que tenha tomado conhecimento depois da notificação da liquidação subsumível à alínea f) do n.º 1 do art. 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), sendo que a nulidade da notificação, mesmo a existir, não pode conduzir a tal desiderato e que, não tendo deduzido a impugnação judicial dentro do prazo de quinze dias a contar da notificação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, deixou o mesmo transcorrer e com ele o direito respectivo.

A recorrente, por seu turno, vem colocar em causa directamente tal fundamentação, continuando a invocar que o procedimento de notificação é nulo por diversos vícios que invoca e que foi violado o dever de notificação dos actos tributários, e que a mesma padece do vício de omissão de pronúncia, por não ter conhecido dos demais vícios articulados.

QUESTÃO JURÍDICA

Os prazos para a dedução da impugnação judicial (art. 102.º do CPPT).

DECISÃO DO ACÓRDÃO

Nos termos do disposto no art. 102.º do actual Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a impugnação judicial não pode ser deduzida a todo o tempo, mas sim, em regra, no prazo de 90 dias a contar de algum dos eventos a que a lei atribui o efeito desencadeador do início desse prazo, termo inicial ou “dies a quo” ou “dies ex quo”, a contar do termo do prazo para pagamento voluntário dessas prestações tributárias, do prazo de 15 dias a contar da notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa ou do conhecimento de actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

No caso, a ora recorrente veio deduzir a presente impugnação judicial ao abrigo do disposto no art. 102.º, n.º 1, alínea f), do CPPT, que expressamente desde logo invoca no intróito da sua petição inicial, pretendendo subsumir a tal norma um conhecimento tardio que teria vindo a ter quanto a certos aspectos da notificação da liquidação (por via postal e pessoal) e que tornavam a mesma de nula, pelo que se encontraria em tempo para deduzir a presente impugnação, já que os noventa dias se contariam da entrega da certidão em que desses novos factos teve conhecimento, com a entrega da certidão que para o efeito solicitara, embora, contraditoriamente, não identifique como objecto desta impugnação tal notificação, na medida em que se encontrariam eivadas de tais vícios ou erros, como articula, mas sim as liquidações adicionais de IRC relativa aos exercícios de 1997 e de 1998, ainda que a final também peça a nulidade ou anulação dos actos de notificação, para além da ineficácia dos actos de liquidação em causa.

Na verdade, a citada norma da alínea f) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT faz desencadear o termo inicial para a contagem do prazo de 90 dias para a dedução da impugnação judicial do conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores, o que nela se não pode subsumir qualquer erro ou vício, eventualmente ocorrido na noti-

ficação da liquidação, desde logo por a notificação em si não constituir qualquer acto lesivo, como a norma exige, para que a impugnação possa ser deduzida ao seu abrigo e fundando-se nesse termo a quo, sabido que esta (a notificação), mais não é do que o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo – art. 35.º, n.º 1 do CPPT –, não constituindo qualquer acto que ofenda um seu direito ou interesse legalmente protegido (pode sim ofender, não o acto de notificação, mas sim o acto notificado, que ao contribuinte lhe impõe uma qualquer imposição, no caso, um tributo).

Por outro lado, a falta de notificação da liquidação ou quaisquer erros ou vícios que este acto de notificação possa conter, porque posteriores e exteriores ao próprio facto comunicado, não pode contender com a validade/invalidade deste, mas tão só com a sua eficácia, e não pode constituir qualquer vício invalidante da liquidação, que é o que no fundo a ora recorrente pretende vir a obter (a sua integral anulação), não se reconduzindo à categoria de acto lesivo dos seus direitos e interesses

legalmente protegidos a que o interessado possa deduzir impugnação judicial – cfr. art. 95.º, n.º 1, da LGT –, pelo que, com base no conhecimento em vícios ou erros existentes nessa notificação, jamais os mesmos poderiam fundar uma causa de pedir/pedido de anulação do facto comunicado (no caso, a liquidação de IRC).

Por outro lado ainda, também a norma do art. 37.º do CPPT que permite ao contribuinte obter certidões dos actos comunicados quando não contenham a fundamentação do acto legalmente exigida e que suspende os prazos para dedução dos meios impugnatórios contra os mesmos, apenas tem aplicação em sede de comunicação (notificação) da decisão em matéria tributária que não contenha a fundamentação legalmente exigida ou de outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, que não em matéria não tributária ou em que estejam em causa requisitos previstos em leis não tributárias, pelo que no caso, ao arrimo desta norma, nem a ora recorrente poderia obter tal certidão e aproveitar-se do regime deste artigo de suspensão do prazo para dedução da impugnação judicial como a mesma pretende.

A TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES NÃO RESIDENTES SEM ESTABELECIMENTO ESTÁVEL EM PORTUGAL

APLICAÇÃO PRÁTICA



Uma obra essencialmente prática, dirigida a profissionais e técnicos da contabilidade, da gestão, da auditoria e da fiscalidade que, no dia a dia, lidam com as questões que o Regime da Tributação das Sociedades não Residentes sem Estabelecimento Estável em Portugal levanta e às quais este livro dá resposta.

Autora:

Natália Maria da Silva Cardoso Pinto

Páginas: 240 | P.V.P.: € 17

NOVIDADE

VidaEconómica

Rua Gonçalo Cristóvão, 111 – 6º Esq. • 4049-037 Porto • Tel.: 223 399 400 • Fax: 222 058 098
 encomendas@vidaeconomica.pt • www.vidaeconomica.pt • <http://livraria.vidaeconomica.pt>

IRC

Impugnação judicial IRC Conclusões Despesas médicas e medicamentosas Custos

Sumário

1. Não tendo a recorrente nas suas conclusões das alegações do recurso, quanto a duas questões, vindo apontar qualquer erro ou vício à decisão recorrida que a permita reflectir e a sobre ela exercer um juízo de censura conducente à sua revogação ou alteração e na ausência de qualquer questão de conhecimento oficioso pelo tribunal, nesta parte, o recurso não pode deixar de improceder;

2. As despesas médicas e medicamentosas relativas a ex-trabalhadores de empresa que já não constitui o grupo de empresas tributadas pelo lucro consolidado no exercício a que respeita tributação, bem como as relativas a ex-trabalhadores da empresa dominante, não constituem custos fiscais quando se não demonstra qualquer relação económica entre a sua assunção pela contribuinte e os proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora;

3. E as despesas médicas e medicamentosas relativas a trabalhadores no activo da empresa dominante podem constituir custos como realizações de utilidade social desde que como tal sejam reconhecidas pela DGCI, devendo revestir carácter geral e não terem a natureza de remunerações ou serem de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 26 de Janeiro de 2010

Processo n.º 03220/09

Relator: Dr. Eugénio Sequeira

Acção administrativa especial IRC Sociedade afiliada e casa-mãe

Dividendos Tributação Retenção na fonte Distinção entre entes com domicílio fiscal em Portugal e em outro Estado-membro

Sumário

1. No âmbito do CIRC e da Directiva 90/435/CEE, no ano de 2006, os dividendos da afiliada com domicílio fiscal em Portugal, relativos a rendimentos aqui produzidos, atribuídos à sua casa-mãe, com domicílio fiscal em outro Estado-membro da Comunidade, apenas se encontravam sujeitos a retenção na fonte aquando do seu pagamento se não preenchessem as condições estabelecidas nas respectivas normas, enquanto, nas mesmas condições, se a casa-mãe também tivesse domicílio fiscal em Portugal, inexistia tal obrigação de retenção;

2. E no apuramento do lucro tributável pela globalidade dos seus rendimentos do imposto no final do exercício, se a casa-mãe tivesse domicílio fiscal em Portugal, tais dividendos encontravam-se isentos de entrar na base tributável tendo em vista evitar a dupla tributação económica;

3. Tal dispensa de retenção para os entes com domicílio fiscal em Portugal e não dispensa para os entes com domicílio fiscal fora dele, em igualdade de situação, não constitui discriminação de movimento de capitais à luz do art. 56.º do TCE, antes deve ser interpretado à luz das excepções do art. 58.º, n.º 1, alínea a), do TCE, que permite excepções fundadas no lugar de residência do ente beneficiário, já que, então, a norma do art.º 5.º, n.º 4, da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, derogava o seu n.º 1, expressamente, permitindo essa retenção a Portugal;

4. A possível discriminação entre a tributação ou não dos dividendos distribuídos à casa-mãe com domicílio fiscal em outro Estado-membro depende, não da legislação fiscal portuguesa (CIRC), que não é a aplicável aos rendimentos obtidos fora de Portugal para estes entes, mas sim da legislação fiscal do País onde esse ente tiver o respectivo domicílio fiscal, já que será neste País, no apuramento do seu lucro tributável, que os seus rendimentos serão tributados na sua globalidade, quer os aí produzidos, quer os produzidos fora.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 2 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 01959/07

Relator: Dr. Eugénio Sequeira

Impugnação de IRC

Conceito de indispensabilidade do custo

Dedutibilidade das despesas de representação nos termos do art. 41.º, n.ºs 1, al. g), e 2 do CIRC

Sumário

I - Nos termos do art. 23.º do CIRC, só se consideram custos do exercício os que comprovadamente foram indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora.

II - O art.º 17.º, n.º 1, do CIRC estabelece que uma das componentes do lucro tributável é o resultado líquido do exercício expresso na contabilidade, sendo este resultado uma síntese de elementos positivos (proveitos ou ganhos) e elementos negativos (custos ou perdas).

III - É para definir o grupo dos elementos negativos que o art.º 23.º do CIRC enuncia, a título exemplificativo, as situações que os podem integrar consagrando um critério geral definidor face ao qual se considerarão como custos ou perdas aqueles que devidamente comprovados, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da respectiva fonte produtora.

IV - É no conceito de indispensabilidade ínsito no art. 23.º do CIRC que radica a questão essencial da consideração fiscal dos custos empresariais e que assenta o a distinção fundamental entre o custo efectivamente incorrido no interesse colectivo da empresa e o que pode resultar apenas do interesse individual do sócio, de um grupo de sócios, ou de terceiros, ou do seu conjunto e que não pode, por isso, ser considerado custo.

V - Este é uma despesa com um fim empresarial o que não quer dizer que tenha desde logo um fim imediata e directamente lucrativo, mas que tem, na sua origem e na sua causa, um fim empresarial, concedendo a lei à AT poderes bastantes para recusar a aceitação como custo fiscal de despesas que se não possam considerar compatíveis com as finalidades a prosseguir pela empresa.

VI - Assim, a relevância fiscal de um custo depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado (ligação a um negócio lucrati-

vo), sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causação é ou não empresarial.

VII - As despesas efectuadas com a força de vendas, pela natureza das mesmas – viagens, deslocações, estadias e refeições – integram o conceito de “despesas de representação”, pelo que tinha a AT, como fez, de proceder à limitação da percentagem do custo fiscal legalmente admissível à face do artigo 41.º, n.º 1, alínea g), do CIRC (na redacção dada pela Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, vigente à data do facto tributário), não aceitando a dedutibilidade de 20% do custo com as despesas de representação com os colaboradores da impugnante.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 2 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 03669/09

Relator: Dr. José Correia

Ação administrativa especial IRC

Transmissão de prejuízos fiscais

Razões económicas válidas

Directiva n.º 90/434/CEE, do Conselho

Reenvio prejudicial

Sumário

1. A norma do art. 69.º da CIRC, na redacção do DL 221/2001, de 7 de Agosto, impõe como requisito para o deferimento da transmissão dos prejuízos fiscais, no caso de fusão por incorporação, que a operação seja realizada por razões económicas válidas;

2. O preenchimento deste estalão legal constitui matéria de discricionariedade técnica por banda AT, com uma ampla margem de livre apreciação, o qual não pode ser fiscalizado pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal;

3. A Directiva n.º 90/434/CEE, do Conselho, nada dispõe sobre quem deve realizar a prova no sentido de demonstrar que a fusão tem por pressupostos a existência de razões económicas válidas, pelo que a norma do art. 69.º, n.º 2, do CIRC, que veio dispor que deve ser o requerente do benefício, a não pode contrariar, antes a veio complementar nos aspectos por aquela não regulados, como expressamente a norma do art. 12.º, n.º 1, da Directiva, o previa;

4. Quando a decisão seja susceptível de recurso jurisdicional face ao direito interno e o tribunal não veja necessidade da prolação de decisão, a título prejudicial, sobre qualquer questão relativa à validade e interpretação de normas comunitárias, não tem o dever de proceder ao reenvio prejudicial previsto no art. 234.º do Tratado da UE.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 23 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 01844/07

Relator: Dr. Eugénio Sequeira

Impugnação de IRC Nulidade da sentença por omissão de pronúncia Provisões

Sumário

I) Muito embora a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão constitua causa de nulidade da sentença prevista no n.º 1 do art. 125.º do CPPT, há que distinguir a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, medíocre ou errada, pois a lei considera que só gera nulidade a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afecta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada em recurso, mas não produz nulidade.

II) Decorrendo do alegatório que a recorrente não invoca a falta absoluta da motivação, excluída ficou a sentença da previsão do n.º 1 do art. 125.º do CPT (vd. a al. b) do n.º 1 do art. 668.º do CPC), irrelevando que ela seja deficiente ou que ocorra mesmo a falta de justificação dos fundamentos.

III) A necessidade de constituição de provisões surge porque a tributação do rendimento se processa anualmente, obrigando as empresas a fazer paragens teóricas da sua actividade para a periodização do lucro tributável, concretizada de acordo com o princípio da especialização dos exercícios. E o princípio da prudência adoptado pelo Plano Oficial de Contabilidade determina que as diminuições do activo, ainda que potenciais, deverão ser relevadas contabilisticamente.

IV) Constatando-se que as cartas enviadas aos devedores pela recorrente estão datadas de forma não coincidente com as datas das facturas e respectivos prazos

normais de pagamento, havendo lapsos de cerca de 7 anos, e porque a verificação da incobrabilidade deve ser, tanto quanto possível próximo da data da factura em prazo corrente de pagamento, designadamente durante o mesmo exercício, devendo ser constituída a provisão pelo crédito de cobrança duvidosa, não pode ser considerado como tal o custo que a provisão pretendia consignar.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 23 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 03751/10

Relator: Dr. José Correia

IVA

Nulidade Fundamentação IVA Trespasse Cessões

Sumário

1. Se a sentença se pronunciou sobre questão que, submetida, pela parte, à apreciação do tribunal – cfr. art. 660.º, n.º 2, do CPC, estava obrigada a conhecer e resolver, sem prejuízo de haver lançado mão de um argumento, apoio jurídico, eventualmente, dispensável, isto não basta para se conformar excesso de pronúncia e a fazer padecer de nulidade.

2. Não é contestável que a decisão de qualquer procedimento tributário tem de ser sempre fundamentada através da sucinta menção das razões de facto e de direito que a motivam, devendo a fundamentação, ainda que sumária, conter, entre o mais, “as disposições legais aplicáveis” – cfr. art. 77.º, n.ºs 1 e 2 LGT (à semelhança do art. 82.º CPT, no espectro temporal anterior a 1.1.1999.), ao que acresce a subjacente e intransponível exigência de a indicação dos pertinentes fundamentos ser contemporânea da respectiva prolação, ou seja, é desprezável a chamada fundamentação superveniente ou a posteriori.

3. O procedimento tem de ser entendido como um conjunto complexo de actos com individualidade, mas que, mutuamente, se interceptam e complementam,

numa sequência consequencial, até emergir o resultado final correspondente à declaração de direitos tributários, expresso no acto de liquidação.

4. A exigência legal de menção dos normativos legais basta-se com um apontamento sucinto, sumário, isto é, satisfaz-se com a indicação de alguns, preferencialmente, os mais impressivos, determinantes, dispositivos aplicáveis.

5. Uma discussão no sentido de avaliar se é ou não correcta a aplicação dos mesmos à concreta situação de facto envolve o tratamento de questões mais abrangentes, substanciais, que vão para lá do quadrante meramente formal de conferir, objectivamente, se estão mencionadas disposições legais.

6. O art. 3.º, n.º 4, CIVA exclui da tributação, nesta cédula, por não serem consideradas transmissões de bens, as “cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de uma parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, (...)”.

7. Por definição, o trespasse consiste, essencialmente, na transferência de um estabelecimento, consubstancia a transmissão definitiva, mediante acto entre vivos, oneroso ou gratuito, da titularidade do estabelecimento comercial, doutra forma, é a transferência do estabelecimento comercial ou industrial como “universitas juris”; em suma, corresponde, traduz a “venda do estabelecimento”.

8. Na impossibilidade de se concluir pela existência de transmissão do estabelecimento comercial, para a cessão da totalidade ou de uma parte de um património, em ordem a ficar fora de possível tributação por IVA, expressamente, o escalpelizado art. 3.º, n.º 4, CIVA exige que o património cedido ou a parcela dele “seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente”.

9. Dado os bens transferidos serem na sua estrita essência, natureza, incapazes de fazer, pela normalidade das coisas, assumir a capacidade de suportarem o exercício de uma actividade comercial independente, impedia sobre a impugnante o ónus de alegar e demonstrar factuabilidade capaz de permitir ao tribunal assumir a verificação desse imprescindível circunstancialismo.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 2 de Março de 2010

Processo nº 02449/08

Relator: Dr. Aníbal Ferraz

PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

Arresto/oposição Responsável subsidiário Aquisição processual

Sumário

1. Não é, em nenhuma medida, questionável, por tão explícita e objectiva letra da lei – cfr. art. 136.º n.º 1, CPPT, a possibilidade de o arresto poder incidir sobre bens propriedade de um responsável subsidiário, por dívidas fiscais de outrem. Mais, é permitido, e, por isso, legal, o arresto de bens do responsável subsidiário antes da instauração de um qualquer processo de execução fiscal ou sem que este haja sido chamado ao mesmo por via de reversão, ou seja, “é desnecessário demonstrar a efectivação da responsabilidade subsidiária do requerido”.

2. Outrossim, indiscutível é a necessidade de a administração tributária/AT, mediante a representação da Fazenda Pública, alegar e comprovar, ao requerer o arresto, mesmo que sumariamente, por estarmos no âmbito de uma providência/procedimento cautelar, factos idóneos a demonstrar a reunião, o preenchimento, dos pressupostos legais para a efectivação do mecanismo da reversão, isto é, que estão verificados os requisitos positivados nos arts. 24.º LGT e 153.º, n.º 2, CPPT.

3. Na condição de gerente nominal, pelo menos, no período de tempo compreendido entre 12.3.1998 e 3.10.2006, mostra-se, impressiva e inelutavelmente, demonstrado que até ao final do 1.º trimestre de 2004 o oponente promoveu a mudança de instalações da sociedade, bem como que, em Abril ou Maio de 2003, contratou Maria Teresa Ferreira Heitor na qualidade de economista para colaborar na administração e gestão da PooIgar (...) e, ainda, que, sem qualquer delimitação temporal explícita, decisivamente, se encontrava “encarregado da área administrativa e financeira, desempenhando funções de relações públicas, representando a Poolgar - Construções e Manutenção de Piscinas e Jardins, Lda, em feiras nacionais e internacionais, e era quem negociava com os fornecedores as condições de fornecimento, e quando a empresa não tinha fundos, era quem procedia aos pagamentos (...)”, sendo que “depositava dinheiro ou emitia cheques pessoais, quando havia saldo negativo na conta da firma Poolgar (...)”.

4. Disponibilizando os autos este acervo de factos provados, não há como sustentar que o oponente/recorrido deixou a gerência efectiva da sociedade devedora originária.

ria em, pelo menos, momento anterior àquele que, oficialmente, marca a renúncia ao cargo de gerente - 3.10.2006 -, para que havia sido nomeado no ano de 1998.

5. Assim, o processo faculta os dados factuais necessários para que, sem reservas, se admita, como muito provável, o chamamento do oponente/recorrido, como responsável subsidiário, ao competente processo de execução fiscal. Isto porque entendemos minimamente indiciados os pressupostos legais legitimadores de tal chamada, ou seja, está, em cumulação, verificado que ocorre uma potencial situação de fundada insuficiência do património da sociedade devedora originária para satisfazer a futura dívida exequenda e acrescido – cfr. art. 153.º, n.º 2, al. b), CPPT, bem como que, por parte daquele, foi assumido o exercício, de facto, do cargo de gerente da mesma, nos períodos de verificação do facto constitutivo, do pagamento ou da entrega dos impostos encontrados em falta/dívida – cfr. art. 24.º, n.º 1, LGT.

6. Esta conclusão é assumida não obstante, ao invés do sentido da pronúncia supra emitida, a AT, nesta sede, processualmente representada pela Fazenda Pública, não haver comprovado, mesmo que sumariamente, factos idóneos a demonstrar a verificação perfunctória de requisitos essenciais, positivados no art. 24.º LGT, porquanto funciona, aqui, a determinação do art. 515.º CPC, no sentido de que “O tribunal deve tomar em consideração todas as provas produzidas, tenham ou não emanado da parte que devia produzi-las”. Trata-se do princípio da aquisição processual, segundo o qual “só interessa saber o que está provado, e não quem o provou.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 12 de Janeiro de 2010

Processo n.º 03687/09

Relator: Dr. Aníbal Ferraz

Impugnação judicial IVA e IRC Fundamentação Pressupostos para métodos indiciários Errada quantificação

Sumário

1. Encontram-se fundamentados do ponto de vista formal os actos de liquidação fundados em factualidade constante do relatório do exame à escrita, cujo conteúdo

foi aportado pelos vogais na comissão de revisão e nele, em parte, fundaram um acordo quanto ao imposto a liquidar e quanto ao lucro tributável dos exercícios, cujas premissas, suficientes, claras e congruentes, constituem o esteio, o suporte, por que tiveram lugar aquelas liquidações e não quaisquer umas outras;

2. Tendo os vogais reunidos em sede de comissão de revisão examinado o relatório do exame à escrita e chegado a um acordo, nalguns aspectos diverso do contido no mesmo relatório, é de exigir a este acordo um menor grau de fundamentação e densificação do que se o mesmo não tivesse sido obtido;

3. Encontram-se preenchidos os pressupostos para o lucro tributável ser apurado por métodos indirectos quando através da contabilidade da contribuinte, mercê das suas omissões, deficiências e irregularidades, não é possível apurar os reais custos e nem os reais proveitos;

4. Em sede de impugnação judicial, mesmo anteriormente no âmbito da vigência do CPT, cabia à Administração Fiscal assentar os pressupostos que levaram à tributação, em juízos de probabilidade, necessariamente elevada, sem exigir uma certeza do facto tributário, em que a maior parte das vezes, não é possível;

5. E, ao contribuinte, que alegue e prove factos (através de prova concludente) que ponham em dúvida (fundada) os pressupostos em que assentou o juízo de probabilidade elevado feito pela Administração para prova da existência do facto tributário ou da sua quantificação.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 12 de Janeiro de 2010

Processo n.º 03053/09

Relator: Dr. Eugénio Sequeira

Impugnação judicial IRC Métodos indirectos Omissão de pronúncia Notificação Fundamentação Inquisitório Dúvida fundada

Sumário

1. Padece do vício formal de omissão de pronúncia conducente à declaração da sua nulidade a sentença re-

corrida que não conheceu de questão suscitada pela FP na sua contestação e alegações pré-sentenciais, de falta de válido pedido de revisão da matéria tributável, para que, na impugnação judicial, se pudesse conhecer dos vícios assacados à liquidação adicional de falta de pressupostos para a passagem a métodos indirectos e errada quantificação;

2. Os eventuais vícios dos actos de notificação não contendem com a validade do acto de liquidação mas tão-só com a respectiva eficácia;

3. Encontra-se fundamentado do ponto de vista formal o acto de fixação do lucro tributável, quando apoiado em factualidade clara, suficiente e congruente, que permite ao contribuinte apreender as concretas motivações por que teve lugar tal fixação e não qualquer uma outra;

4. No procedimento de inspecção deve a AT realizar as diligências que repare necessárias ao correcto apuramento dos factos, sem embargo da participação do contribuinte na formação da decisão;

5. Inexiste dúvida fundada quanto à existência e quantificação do facto tributário quando a AT cumpriu o seu ónus probatório, carreando para os autos indícios certos e seguros, não infirmados por qualquer outra prova, que fundam a existência e dimensão da matéria tributável fixada.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 12 de Janeiro de 2010
Processo n.º 02991/09
Relator: Dr. Eugénio Sequeira

Convolção Carta registada com aviso de recepção Presunção de notificação

Sumário

1. A convolação de uma forma processual para outra exige que, prévia e independentemente da apreciação de quaisquer questões de mérito, se afira da ocorrência dos necessários pressupostos de validade da instância do processo convolvendo;

2. A dedução de distintas pretensões e a articulação de diferenciadas causas de pedir, adequadas à forma processual empregue e a uma outra qualquer, impede que se

determine a convolação daquela para esta por não caber ao juiz optar por umas em detrimento de outras;

3. A presunção legal de notificação consagrada no n.º 6 do art. 39.º do CPPT pressupõe que qualquer dos AR, relativos a ambas as cartas referidas no n.º 5 do mesmo normativo tenham sido devolvidos ou não assinados por recusa do destinatário ou por este as não ter levantado no prazo legal.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 12 de Janeiro de 2010
Processo n.º 03457/09
Relator: Dr. Lucas Martins

Juros compensatórios Culpa

Sumário

A razão de ser dos juros compensatórios prende-se, além do mais, com um juízo de censura, a título de culpa, ou seja, numa conduta dolosa ou negligente, imputável ao sujeito passivo, determinante do não recebimento atempado, pelo Estado, da totalidade do imposto devido e, nessa medida, constitutiva de uma obrigação de indemnizar de natureza civil.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 12 de Janeiro de 2010
Processo n.º 03177/09
Relator: Dr. Lucas Martins

Oposição à execução fiscal A discussão sobre a nulidade do processo executivo não pode operar-se no processo de execução Falta de fundamentação do despacho de reversão

Sumário

I) Na oposição à execução a causa de pedir é constituída pelo facto material ou jurídico de qualquer dos fundamentos do art. 204.º do Código de Procedimento e do Processo Tributário, e apenas desses;

II) A nulidade da citação não é subsumível a qualquer dos fundamentos previstos naquela disposição legal, sendo apenas invocável no processo de execução;

III) O vício de ausência de fundamentação do despacho de reversão constitui fundamento de oposição, nos termos do estatuído no artigo 204.º/1/ i) do CPPT.

IV) Para aferir da validade da fundamentação do acto, o que se impõe é fazer a análise da prova recolhida nos autos sob o prisma da fundamentação formal, captando da decisão os elementos que comprovem ou infirmem que se trata de uma exposição sucinta dos factos e das regras jurídicas em que se fundam, que os seus destinatários concretos, pressupostos cidadãos diligentes e cumpridores da lei, ficam em condições de fazer a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente.

V) Resultando da análise dos elementos de suporte para onde remete a decisão em causa, que a fundamentação neles contida é clara e congruente e permite ao destinatário a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade decidente, manifestamente que existe fundamentação formal não ocorrendo a violação do disposto nos artigos 268º, nº 3, da Constituição da República, dos arts. 124º, nº 1, a) e b), 125º e 133º, nº 1 e nº 2, al. d), todos do Código do Procedimento Administrativo e 77º da LGT.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 12 de Janeiro de 2010

Processo nº 03620/09

Relator: Dr. José Correia

Execução fiscal
Anulação de venda
Tempestividade do pedido
de anulação
Conceito de terreno
para construção
Erro sobre as características
do bem vendido

Sumário

I - Nos termos dos art. 257º, nºs 1, al. c), e 2, do CPPT, a anulação da venda com fundamento nos casos previstos no Código de Processo Civil pode ser requerida no prazo de 15 dias e o prazo conta-se da data da venda ou da que o requerente tome conhecimento do

facto que servir de fundamento à anulação, competindo-lhe provar a data desse conhecimento.

II - Assumindo o processo de execução fiscal natureza judicial, por mor do disposto no artigo 103º, nº 1, da Lei Geral Tributária (LGT), o prazo para a prática de qualquer acto no seu âmbito conta-se nos termos do Código de Processo Civil por injunção normativa contida no artigo 20º, nº 2, do CPPT.

III -Tendo o prazo de 15 dias para apresentação da oposição o seu termo «a quo» no dia 13/12/2007 e o seu termo «ad quem» no dia 09/01/2008, conclui-se que, à data de entrada em juízo da petição inicial em 28/01/2008, já se havia esgotado o dito prazo de que a requerente dispunha para apresentação da petição.

IV - Em tal conspecto ocorreu, inexoravelmente, a caducidade do direito de acção, excepção peremptória, que implica a absolvição do pedido, nos termos previstos no artigo 493º, nº 3, do CPC, aplicável ex vi do artigo 2º, al. e), do CPPT.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 12 de Janeiro de 2010

Processo nº 03589/09

Relator: Dr. José Correia

Impugnação de IVA
Omissão de pronúncia
Conhecimento da prescrição
da dívida no processo
de impugnação
Obrigações declarativas
Mudança de regime

Sumário

I) A sentença só enferma de nulidade por omissão de pronúncia quando não se pronuncia sobre questão que foi invocada, violando o disposto na alínea d) do nº 1 do art. 668.º do CPC – cfr. art. 125º do CPPT.

II) Não obstante o tribunal tenha também o dever de pronúncia sobre questões de conhecimento oficioso não suscitadas pelas partes (cfr. parte final do nº 2 do artigo 660º do CPC), a omissão de tal dever não constituirá nulidade, mas sim eventual erro de julgamento, na medida em que se deve considerar que o tribunal entendeu, implicitamente, que a solução das mesmas não é relevante para a apreciação da causa.

III) Assim, ainda que se verificasse a prescrição das dívidas exequendas, posto que era de conhecimento oficioso (cfr. art. 175º do CPPT), a omissão de pronúncia sobre tal questão nunca consubstanciaria nulidade da sentença, mas, tão-somente, erro de julgamento.

IV) No caso posto ao veredicto deste Tribunal, porque ocorreu a instauração da execução fiscal tendo por objecto a cobrança coerciva da dívida, a reclamação e a própria impugnação, seguindo a pacífica jurisprudência dos tribunais superiores, deveriam ser também consideradas na eficácia interruptiva que a lei lhe outorga.

V) Porque os autos não contêm elementos que, com base apenas na execução, reclamação e/ou impugnação, facultem o seu conhecimento, improcede a referida questão da prescrição, sem prejuízo de a mesma poder/dever ser suscitada junto da execução fiscal para ser apreciada pela AT com base em todos os pertinentes elementos de que disponha.

VI) Impende sobre os sujeitos passivos de IVA a obrigação de declarar o seu enquadramento para efeitos fiscais, nomeadamente quanto à obrigatoriedade de liquidar e deduzir ou não o Imposto Sobre o Valor Acrescentado, sem prejuízo de a administração tributária fiscalizar se estão verificados os pressupostos legais de que o sujeito passivo se arroga.

VII) Tendo a AT baseado a liquidação do IVA impugnado no facto de a Impugnante durante o ano em causa ter liquidado e deduzido indevidamente o Imposto Sobre o Valor Acrescentado, postergando o enquadramento legal imperativo do art. 53º do CIVA, quando é certo que os sujeitos passivos de IVA, mesmo que indevidamente liquidem o imposto, estão obrigados a entregá-lo ao Estado sem que possam deduzir o Imposto suportado a montante, nenhuma censura merece o seu agir.

VIII) Isso porque, no período de 01/01/93 a 31/01/95, a Impugnante estava enquadrada no regime de isenção previsto no art. 53º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e liquidou o IVA que não podia deduzir, irrelevando para o efeito o facto de já ter atingido o volume de negócios que a afastavam do regime estabelecido no artº 53º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, facto que, embora alegado, nem sequer foi provado e que, de todo o modo, era inócuo, dada a falta de apresentação da declaração de alterações a que aquela estava obrigada se se verificasse tal pressuposto, como também era seu ónus.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 12 de Janeiro de 2010

Processo nº 03583/09

Relator: Dr. José Correia

Expediente postal registado com aviso de recepção Presunção do seu recebimento pelo destinatário Fundamentos de oposição fiscal

Sumário

1. O ofício redigido por funcionário da Administração Fiscal, dando conta que o mesmo se destina a levar ao conhecimento do destinatário um concreto acto de liquidação, bem como o aviso de recepção relativo ao registo postal do seu envio, no que concerne aos campos preenchidos pelo remetente, constituem documentos autênticos, nos termos do art. 369.º do CC;

2. A assinatura do recibo que constitui o aviso de recepção de expediente postal registado apenas legitima a presunção do seu recebimento, pelo destinatário, se daquele aviso, constar, expressamente, a morada do último;

3. A eventual nulidade do acto de citação não constitui fundamento de oposição fiscal.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 26 de Janeiro de 2010

Processo nº 03107/09

Relator: Dr. Lucas Martins

Oposição à execução fiscal Caducidade do direito de acção Finalidades da citação

Sumário

I) A citação é o acto através do qual se dá conhecimento ao réu de que foi proposta contra ele determinada acção, chamando-o ao processo para se defender e, porque o princípio do contraditório é um dos princípios estruturantes do processo civil, verdadeiramente integrando a sua espinha dorsal, constituindo uma regra com poucas excepções (cfr. art. 3º, nº 2, do CPC), aquele acto reveste-se de primordial importância, pois que ao rigor com que ele se efectua estão incindivelmente ligadas a validade e regularidade da instância, por isso

a lei a rodeando de tantas cautelas, disciplinando-a em pormenor.

II) O acto fundamental de comunicação entre o tribunal e o réu tem uma tripla função de transmissão de conhecimento, de constituição do réu como parte e de convite para a defesa, pelo que a citação (art. 228º, nº 1, do CPC) é um misto de declaração de ciência e de acto jurídico constitutivo.

III) Assim, a citação constitui um acto essencial para efeitos de realização do princípio do contraditório, visto que dá à contraparte a oportunidade de defesa e o legislador quer que o réu conheça com exactidão o conteúdo do pedido que contra ele é formulado, bem como o tribunal onde foi apresentado e o prazo certo de que dispõe para reagir, tudo isso para que, caso o demandado queira realmente defender-se, o possa fazer com toda a eficácia, deste modo se assegurando a igualdade das partes que também é princípio fundamental do processo, garantindo-se simultaneamente a independência e a equidistância em relação aos litigantes que o juiz deve guardar.

IV) Não colhe, por isso, a argumentação da recorrente no sentido de que deverá o oponente e ora recorrido ser considerado citado com as notificações, efectuadas pelo serviço de finanças a quem foi deprecada citação, para regularizar a situação tributária e não quando foi citado após convite pelo oponente efectuado ao serviço de finanças para ser citado a fim de se vir opor, uma vez que há muito havia sido proferido despacho de reversão, disso lhe tendo sido dado há muito conhecimento.

V) Tal entendimento da recorrente faz assentar o objecto de recurso nos actos de processo que, em seu critério, foram observados e mediante os quais se alcançaram as finalidades da citação que, assim, se deveria considerar realizada antes da data em que se efectivou, e não nos actos que o processo documenta, o que é de todo irrelevante, na medida em que o juízo de apreciação sobre a validade dos actos praticados repousa na conformidade entre o que foi feito e o que é estatuído como formalidade na norma que rege o caso concreto.

VI) É que a relação de adequação afere-se tendo em conta os actos que concretamente foram praticados e se mostram documentados no processo, pelo que teremos de concluir que a comunicação entre o tribunal e o citando nos termos pretendidos pela recorrente não cumpriu a tripla função de transmissão de conhecimento, de constituição do réu como parte e de convite para a defesa.

VII) A não se entender que só com a citação chegou o oponente a ter conhecimento do acto, ficariam afectadas as garantias de defesa do oponente, volvendo espúrias as asserções vertidas pela recorrente quanto aos efeitos das formalidades cumpridas pela entidade depre-

cada e que sinaliza, pois a consequência não pode ser a caducidade do direito de acção, o esgotamento do prazo legal para deduzir a oposição.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 26 de Janeiro de 2010

Processo nº 03660/09

Relator: Dr. José Correia

Impugnação de IMI

Junção de documentos na fase de recurso

Indemnização pelos encargos suportados com a garantia bancária

Sumário

I) Em sede de recurso, só dentro dos limites indicados no nº 1 do art. 524º do CPC ou só no caso de a junção se tornar necessária em virtude do julgamento proferido na 1ª instância é que as partes podem juntar documentos às alegações, tudo nos termos dos nºs. 1 e 2 do art. 706º do mesmo Código, não estando aí abrangida a hipótese de a parte se afirmar surpreendida com o desfecho da acção e pretender, com tal fundamento, juntar à alegação documento que já poderia e deveria ter apresentado na 1ª instância.

II) A junção de documentos às alegações de recurso só poderá ter lugar se a decisão da 1ª instância criar pela primeira vez a necessidade de junção de determinado documento quer quando se baseie em meio probatório não oferecido pelas partes quer quando se funde em regra de direito com cuja aplicação ou interpretação os litigantes não contavam.

III) O ónus de alegação é consequência do regime de ónus de prova a cargo do impugnante, o qual é determinado pelo regime substantivo que enforma a relação jurídica tributária controvertida, nos termos gerais do art. 342º, nº 1 C. Civil.

IV) A parte que deve exercer a actividade probatória relativamente aos factos que servem de fundamento à acção, de acordo com o princípio do dispositivo e sob pena de correr o risco de ver inferida a pretensão que deduziu em juízo (art. 516º CPC) é a parte que exerce o direito de acção.

V) A prova produzida há-de ser não só a prova aduzida pelas partes, como também a prova que ao juiz se impõe diligenciar nos termos do art. 13º, nº 1, do CPPT.

VI) Tratando-se de erro imputável aos serviços da Administração Fiscal, o contribuinte terá sempre direito a ser indenizado pela prestação de garantia bancária indevida para suspender a execução (n.ºs 1 e 2 do art. 53º da Lei Geral Tributária), desde que peticione a atribuição dessa indemnização e se faça prova dos encargos suportados.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 26 de Janeiro de 2010
Processo n.º 03485/09
Relator: Dr. José Correia

**Prova testemunhal
Ausência de apreciação crítica
da prova
Falta de fundamentação
Gerência
Reversão
Inexistência de bens
da executada originária
Culpa na insuficiência
patrimonial da executada
originária**

Sumário

1. Em sede de oposição fiscal a oportunidade para o oferecimento de prova testemunhal que suporte os respectivos fundamentos reconduz-se à apresentação do articulado inicial, nos termos do art. 206.º do CPPT;

2. No âmbito do julgamento da matéria de facto a referência precisa aos elementos de prova que o suportam, bem como o respectivo exame crítico, integram a fundamentação, legalmente exigida, da decisão que, àquela, se arrima. Assim, a sua ausência consubstancia nulidade, nos termos do art. 125.º, n.º 1, do CPPT;

3. A informação prestada, na execução fiscal, de não serem conhecidos bens penhoráveis à sociedade executada é suficiente ao demandar dos responsáveis subsidiários por inexistência de bens da devedora originária capazes de satisfazerem o crédito exequendo;

4. A não ter aderência à realidade o teor de tal informação caberá ao responsável subsidiário demandado indicá-lo positivamente;

5. A culpa que releva, nos termos do art. 13.º do CPT, na redacção da Lei n.º 52-C/96DEZ27, é a que se reporta à insuficiência patrimonial da executada ori-

ginária e cuja prova impende sobre o revertido, sendo irrelevante a tal regime de responsabilização qualquer eventual culpa no incumprimento de obrigações acessórias, designadamente as declarativas.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 2 de Fevereiro de 2010
Processo n.º 03343/09
Relator: Dr. Lucas Martins

**Nulidade da sentença
Objecto da reclamação
Pedido de dispensa de garantia
em processo de execução fiscal
Art. 52º, n.º 4, da Lei Geral
Tributária**

Sumário

I – É nula a sentença que se pronuncia sobre os pressupostos do direito a isenção de prestação da garantia, enunciados no n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária, e respectivo ónus de prova, julgando a reclamação improcedente por a reclamante não ter feito prova de não ter culpa na inexistência de bens penhoráveis, num caso, como o presente, em que o pedido era, tão-só, de anulação do acto, invocando-se, como causa de pedir, para além do vício de forma, por falta de fundamentação, o vício de violação de lei, mas do conteúdo do acto não constava, como fundamento para o indeferimento do pedido de isenção, a falta de prova daquele fundamento.

II – O acto que indefere o pedido de isenção de prestação e garantia, deduzido ao abrigo do disposto no n.º 4 do art. 52º da Lei Geral Tributária, com o fundamento de que não se tendo detectado já bens ou rendimentos em nome da executada, “tal não significa que os seus responsáveis não reúnam as condições para poder prestar a respectiva garantia, pois não foram solicitadas informações às diversas entidades bancárias para averiguar de depósitos de valores ou dinheiro”, dado que neste caso não há qualquer coincidência entre a previsão legal, onde se fala de bens do executado, e os fundamentos do acto.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010
Processo n.º 03684/09
Relator: Dr. Rogério Martins

Liquidação adicional Sociedade Notificação edital

Sumário

1. No campo privativo do procedimento e processo tributário a notificação é “o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo” – cfr. art. 35.º, n.º 1, CPPT, sendo condição de eficácia, com relação aos notificandos, dos “actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes ...” – art. 36.º, n.º 1, CPPT.

2. Relativamente às regras, merece realce a (normal e geral) que se mostra formulada no art. 38.º, n.º 1, do mesmo compêndio legal, no sentido da obrigatoriedade de serem efectivadas por carta registada com aviso de recepção as notificações “sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes (...)”.

3. Sem prejuízo de especificidades ao nível da regulamentação privativa de cada imposto, as notificações de actos de liquidação de tributos, quando estes concretizem uma alteração da situação tributária, como sucede com as liquidações adicionais, devem processar-se, por regra, via carta registada com A/R, sob pena de os destinatários poderem ser considerados como não validamente notificados.

4. A notificação, à semelhança da citação, edital, no decurso do ano de 2002, só podia ser accionada, a coberto do disposto, com as devidas adaptações, no art. 233.º, n.º 6 CPC (redacção do DL. 183/2000 de 10.8.), quando o notificando se encontrasse ausente em parte incerta, nos termos dos arts. 244.º e 248.º ou quando fossem incertas as pessoas a notificar, ao abrigo do art. 251.º.

5. As sociedades podem (e devem) ser notificadas “na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem” – cfr. art. 41.º, n.º 1 CPPT.

6. Como resulta da factualidade julgada provada neste aresto, antes de actuar a notificação edital da impugnante, a administração tributária/AT, além do mais, teve conhecimento da identidade de um sócio-gerente da mesma, bem como dos dados da sua residência – cfr. item 6) dos factos provados, pelo que, actuando a prescrição legal vinha de coligir, se lhe impunha efectivar a pretendida notificação da sociedade, para pagar o montante da liquidação adicional em causa, na pessoa do conhecido e localizável gerente, utilizando a, como vimos, obrigatória, via do envio de carta registada com aviso de recepção.

7. Destarte, a efectivada notificação edital da impugnante, para pagar o montante de imposto e juros adicio-

nalmente liquidados, não respeitou a lei aplicável e, por isso, sendo ilegal, jamais se pode considerar válida e eficaz.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 01747/07

Relator: Dr. Aníbal Ferraz

Reclamação de créditos IRC Créditos à Segurança Social Privilégio imobiliário

Sumário

1. Em sede de IRC, o privilégio imobiliário de que goza, actualmente, afere-se pelo ano a que respeita que não pelo ano da sua liquidação e do seu pagamento voluntário, e pela data em que ocorreu a penhora, detendo tal privilégio no ano corrente ao da penhora e nos dois anos anteriores;

2. O privilégio imobiliário é sempre especial, é oponível a terceiro, e na graduação, prefere ao crédito garantido pela hipoteca;

3. Tendo o Tribunal Constitucional, pelo seu acórdão n.º 363/02, declarado a inconstitucionalidade da norma que concedia aos créditos da segurança social um privilégio imobiliário (especial) com a graduação dos seus créditos à frente da hipoteca, por violação do princípio da confiança, ínsito no princípio do Estado de direito democrático, não pode a mesma, naquela interpretação, ser aplicada pelos tribunais.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 03302/09

Relator: Dr. Eugénio Sequeira

Testemunhas Inabilidades legais Depoimento de parte Ónus da prova Informação vinculativa

Sumário

1. Nos termos do art. 617.º do CPC, aplicável por força do art. 2.º/e do CPPT, são inábeis para deporem como testemunhas os que possam depor como partes;

2. O depoimento de parte é uma forma de confissão (confissão judicial) destinada a obter o reconhecimento de factualidade desfavorável ao depoente e que favoreça a parte contrária;

3. Os depoimentos de sócios e gerentes de sociedade comercial, em si mesmos, enquanto pessoas singulares, não têm a virtualidade de vincular aquela, por não actuarem em sua representação, não sendo, por isso, inábeis para deporem como testemunhas;

4. Aquelas referidas qualidades de sócio e/ou gerente, pelo interesse que os seus titulares transportam na vida da sociedade, deverão ser valoradas livremente, pelo decisor, à luz de critérios de razoabilidade e de normalidade, ao abrigo do art. 396.º do CC.

5. Em sede de IRC, não sendo apontada qualquer ruptura ao dever de cooperação, com a AT, por parte do contribuinte, designadamente ao nível da sua organização contabilística, é àquela que cabe o ónus da prova da falta de aderência à realidade de serviços facturados, por ele contabilizados e pagos;

6. Uma informação vinculativa prestada nos termos do art. 57.º do CPPT apenas vincula a AT nos estritos e precisos termos do informado.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010
Processo nº 03502/09
Relator: Dr. Lucas Martins

IRC

Caducidade

Acção inspectiva

Duração do seu efeito

suspensivo

Sumário

Em caso de suspensão do prazo de caducidade, por força da notificação, ao contribuinte, do início de acção inspectiva e nos casos em que esta não dure mais de seis meses, aquele efeito suspensivo mantém-se até à notificação, do mesmo contribuinte, do respectivo relatório final.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010
Processo nº 03472/09
Relator: Dr. Lucas Martins

Sisa

Juros compensatórios

Direito de audição prévia

Caducidade

Sumário

1. Em sede tributária, o direito de audição prévia, para além da finalidade que lhe é própria no âmbito administrativo, assume, ainda, uma vertente defensiva e preventiva do seu titular, em ordem à descoberta da verdade material;

2. A postergação do exercício do direito de audição prévia apenas consubstancia preterição de formalidade essencial, com efeitos invalidantes do acto final se, caso não tivesse sido cometida, este (acto final) pudesse ser de sentido e medida diversas;

3. O prazo de caducidade do direito do estado à liquidação da Sisa era de dez e oito anos, ao abrigo do disposto no art. 92.º do CIMSSISD, antes e depois da redacção dada pelo DL 472/99NOV08, e não o plasmado no art. 45.º/1, da LGT.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010
Processo nº 03379/09
Relator: Dr. Lucas Martins

IRC

Caducidade

Reporte de prejuízos

Correcção da matéria colectável

em exercício que não deu

origem a liquidação

Sumário

1. A caducidade do direito à liquidação prende-se com a necessidade de certeza dos direitos e das relações jurídicas dentro de um prazo de tempo tido por adequado;

2. Os fundamentos do instituto da caducidade, nas situações e que esteja em causa a correcção da matéria colectável de um exercício que não tenha dado origem a qualquer liquidação, por forma a repercutir-se em posteriores exercícios, por efeito de reporte, apenas são alcançáveis na medida em que tal correcção fosse possível se, ao invés, o exercício a corrigir tivesse dado origem a um acto de liquidação.

3. Não tendo o exercício a corrigir dado origem a qualquer liquidação, nem por isso a AT está dispensada

de proceder às correcções e de as notificar ao contribuinte no prazo de caducidade, sob pena de estabilização da matéria colectável subjacente ao acto de liquidação.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 02859/09

Relator: Dr. Lucas Martins

Oposição Convite não aceite para a regularização da petição Ineptidão

Sumário

I) Sendo as deficiências da petição de oposição susceptíveis de sanção, o juiz deverá convidar as partes a supri-las, como resulta do preceituado no n.º 2 do art. 508.º do C.P.C., subsidiariamente aplicável, com as necessárias adaptações, ao processo de judicial tributário “ex vi do art. 2.º al. e) do CPPT.

II) O convite para a regularização da petição previsto no art. 508.º, n.º 2, deve ser objecto de interpretação extensiva, em ordem a, sempre que possível, assegurar o acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, designadamente, quando os articulados enfermem de irregularidade, designadamente quando careçam de algum dos requisitos legais.

III) À luz dos enunciados princípios, porque é requisito da petição inicial a formulação do pedido (cfr. art. 467.º, n.º 1, al. d) do CPC), só a sua falta absoluta gerará a nulidade de todo o processo, devendo usar-se do convite à parte a suprir a irregularidade e, só se o não acatar, é que ocorrerá a nulidade de todo o processo.

IV) E isso também porque se tem vindo a entender dominantemente na jurisprudência que, sendo o de rejeição liminar um despacho «radical» que à partida coarcta toda e qualquer expectativa de o autor ver a sua pretensão apreciada e julgada, o mesmo só se justifica nos casos em que a inviabilidade da pretensão do autor seja tão evidente que torne inútil qualquer instrução posterior.

V) Assim, no caso de insuficiente formulação do pedido, não pode, à partida, entender-se que o prosseguimento do processo não vai conduzir a qualquer resultado, sendo este o fundamento e a justificação do indeferimento liminar, outrora regra e agora excepção, no desenvolvimento da lide.

VI) Tal solução é também imposta pelo princípio “pro actione” (também chamado antiformalista) encontra clara manifestação no art. 508.º do CPC e aponta para a ultrapassagem de escolhos de cariz adjectivo e proces-

sual em ordem à resolução do dissídio para cuja tutela o meio processual fora utilizado.

VII) A finalidade de tal normativo é a de conferir uma maior eficácia e estabilidade à tutela jurisdicional dos interesses do ofendido, impondo que, em regra, de entre os vícios que conduzam à declaração de invalidade, o juiz conhecerá prioritariamente daqueles que, em seu prudente critério, determinam uma mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos.

VIII) Tendo a recorrente sido notificada por duas vezes para concretizar o pedido e não tendo, apesar disso, concretizado qualquer pedido, limitando-se a requerer a convalidação dos autos em impugnação judicial, tal não equivale à concretização do pedido e, uma vez que a recorrente assaca ao acto de liquidação vício de violação de lei, o pedido lógico seria a anulação do acto de liquidação, sem prejuízo de, não obstante tal causa de pedir, se assim o entendesse, poder pedir, em teoria, a extinção da execução fiscal, com as legais consequências.

IX) Assim, não tendo a recorrente concretizado qualquer pedido, apesar de notificada para o efeito, nos termos do estatuído no artigo 98.º/1/a) do CPPT, ocorre a ineptidão da petição inicial que constitui nulidade insanável em processo judicial tributário.

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 03728/10

Relator: Dr. José Correia

Execução fiscal Anulação da venda efectuada depois de decretada a falência da executada

Sumário

I) A declaração de falência obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva contra o insolvente, sendo o espírito e o escopo dos preceitos legais que ordenam a sustação e apensação dos processos executivos em curso, o da salvaguarda dos bens que pertencem à massa insolvente (cfr. art.s. art. 154.º, n.º 3 do CPEREF e 180.º do CPPT).

II) Esse regime legal decorre do princípio da universalidade do procedimento contra o insolvente, quando se debatam interesses relativos à massa insolvente, princípio que se traduz em não se poder conhecer da responsabilidade patrimonial do insolvente fora do processo de falência.

III) Tendo a venda judicial sido efectuada em data muito posterior à declaração de falência, a omissão da apensação do PEF aos autos de falência consubstancia nulidade

processual que teve influência na venda, o que constitui fundamento de anulação, nos termos do estatuído nos artigos 257/1/c) do CPPT e 201.º e 909.º/1/c) do CPC.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010
Processo n.º 03680/09
Relator: Dr. José Correia

Execução fiscal Reclamação de créditos Incompetência em razão da hierarquia Nulidade da falta de notificação da exequente para impugnar os créditos reclamados

Sumário

I) A competência do tribunal afere-se face à pretensão formulada pelo autor na petição inicial, traduzida no binómio pedido/causa de pedir, ou seja, face ao «quid disputatum» e não ao «quid decum», isto é, dito por outras palavras, a competência determina-se pelo pedido do Autor, irrelevando qualquer tipo de indagação acerca do seu mérito.

II) A identificação dos fundamentos do recurso colhe-se nas conclusões das alegações porque é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir que tenham susceptibilidade jurídica para, segundo o seu prisma, justificar a censura da decisão recorrida.

III) O recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito se, perante o circunstancialismo dos autos, se concluir que para solucionar a matéria alegada e controvertida pelas partes não se torna necessário fazer qualquer juízo sobre questões probatórias ou averiguar da materialidade alegada como eventualmente interessando a outras plausíveis soluções de direito.

IV) Existe nulidade processual influente na decisão da causa por ficar coarctada à exequente a possibilidade de reagir tempestivamente contra o despacho de admissão de créditos reclamados impugnando-os.

V) Com efeito, à luz do art. 201º do CPC, a nulidade relatada tem relevo em face da preterição do direito e interesse da exequente em impugnar os créditos admitidos, o que ficou obstaculizado pela irregularidade em causa e que o despacho recorrido sancionou.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 9 de Fevereiro de 2010

Processo n.º 03067/09

Relator: Dr. José Correia

Princípio da participação Direito de audição

Sumário

1. O direito de audição, prescrito e regulado pelo art. 60.º LGT (com paralelo, no art. 100.º segs. Código Procedimento Administrativo/CPA), consubstancia a concretização, por parte da lei ordinária, no domínio tributário, do direito, mais amplo e de matriz constitucional, de participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito, expresso no art. 267.º n.º 5 (in fine) CRP.

2. Na presença de direito com tão superior e sólida concretização legislativa, que impõe a necessidade da sua casuística, atenta, respeitabilidade, não é questionável que, por princípio, a omissão ou o impedimento do exercício do mesmo redunde na preterição de uma formalidade legal essencial, provocante da anulabilidade da decisão, tomada no “terminus” do procedimento onde ocorreu a circunstância omissiva ou impeditiva.

3. Não enjeitamos, tal como é entendimento constante da Secção de Contencioso Administrativo do STA, dizer que os vícios de forma não implicam, obrigatoriamente, a anulação do acto correspectivo e que as formalidades procedimentais essenciais se degradam em não essenciais quando, apesar delas, for dada satisfação aos interesses que a lei objectiva ao prevê-las.

4. Acresce apontar que a violação do versado direito de participação só se consuma quando seja possível concluir que, através da sua intervenção, o interessado podia, mesmo pouco esperançadamente, influir, pelos esclarecimentos prestados e/ou pelo dirigir de atenções para determinados aspectos factuais ou jurídicos, no sentido da decisão a proferir, na fase final do devir instrutório.

5. A par desta pronúncia, complementarmente, temos por correcto e necessário sustentar que a faculdade conferida ao contribuinte de poder sindicar, graciosa ou contenciosamente, o acto tributário de liquidação não implica ter-se por não essencial a ocorrência de vício, a nível procedimental, por desrespeito do direito de audição, porquanto este “é um direito de participação na formação da decisão e não um direito de impugnar, administrativa ou judicialmente, decisões já elaboradas”.

Tribunal Central Administrativo Sul
Acórdão de 23 de Fevereiro de 2010
Processo n.º 02269/08
Relator: Dr. Aníbal Ferraz

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC

CIRCULAR Nº 12/2011

2011-05-19

ASSUNTO: DESRECONHECIMENTO DO ACTIVO RELATIVO AOS DIREITOS DE CONTRATAÇÃO DE JOGADORES PROFissionais, POR REVOGAÇÃO OU RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO DESPORTIVO CEDÊNCIA TEMPORÁRIA DE JOGADORES. CÓDIGO DO IRC: ART. 23.º, ART. 30º, N.ºs 5 E 6 E ART. 38.º.

Tendo surgido dúvidas sobre o tratamento fiscal, em sede de IRC, do desreconhecimento do activo relativo aos direitos de contratação de jogadores profissionais, por revogação ou rescisão do contrato de trabalho desportivo com um jogador antes de decorrido o período de vida útil inicialmente estabelecido para a sua duração relativos a esse jogador, procede-se à divulgação do seguinte entendimento:

1. Podem ser aceites como perdas por imparidade as desvalorizações excepcionais, nos termos do n.º 1 do artigo 38.º do Código do IRC [anteriormente, na alínea b) do n.º 5 do artigo 29.º do Código do IRC e no artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro] «provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas, ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal».

2. Todavia, a revogação dos contratos de trabalho desportivos celebrados entre os Clubes/Sociedades Anónimas Desportivas (SAD) e os jogadores não pode ser considerada uma situação anormal ou estranha à actividade desenvolvida pelos Clubes/SAD, enquadrável no conceito de desvalorização excepcional e sujeita a comprovação nos termos dos números 2 a 4 do artigo 38.º do Código do IRC. Embora imprevisível no momento em que o Clube/SAD celebrou o contrato, a revogação dos contratos de trabalho desportivos constitui um acto de gestão que visa, designadamente, reduzir os encargos associados a estes atletas ou libertar vagas no plantel, não sendo por isso consideradas desvalorizações excepcionais.

3. Na revogação do contrato de trabalho desportivo antes deste terminar, o que está em causa é uma alteração da duração efectiva do contrato celebrado entre o

jogador e o Clube/SAD, ou seja, do período de vida útil do activo.

4. Assim, uma vez alterada a duração do contrato celebrado entre o jogador e o Clube/SAD, este deve reconhecer como gasto desse período a quota-parte da amortização que ainda não foi considerada como gasto, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC e sem prejuízo do disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 30.º do Código do IRC relativamente às quotas mínimas referentes às amortizações praticadas.

5. No caso de uma rescisão unilateral do contrato de trabalho desportivo por parte do jogador ou da entidade desportiva, é aplicável o entendimento previsto no número anterior.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC

CIRCULAR Nº 13/2011

2011-05-19

ASSUNTO: ENCARGOS COM PENALIZAÇÕES DESPORTIVAS. CÓDIGO DO IRC: ARTS. 23.º, N.º 1 E 45.º, N.º 1, ALÍNEA D).

Tendo surgido dúvidas sobre o tratamento fiscal dos encargos com penalizações desportivas, em sede de IRC, procede-se à divulgação do seguinte entendimento:

1. Os encargos suportados com penalizações pela prática de infracções desportivas não podem ser considerados uma consequência natural do exercício regular da actividade económica, tanto mais que essas infracções não dependem directamente da gestão da actividade desportiva em sentido estrito, sendo antes decorrentes do incorrecto comportamento dos adeptos ou da violação de regulamentos desportivos.

2. Deste modo, os encargos suportados pelas entidades desportivas decorrentes da penalização de actos considerados socialmente reprováveis ou da aplicação de sanções às entidades desportivas por violação dos regulamentos desportivos não podem, em geral, ser considerados gastos indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

3. Em todo o caso, mesmo que alguns destes encargos pudessem vir a ser considerados gastos, por se

configurarem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, estes não seriam dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, por força do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC.

4. De facto, as penalizações desportivas decorrem do exercício de competências das Federações Desportivas, ou da competência delegada a outras entidades desportivas pelas respectivas Federações, para sancionar a violação de deveres e regras comportamentais, as regras do jogo ou as regras das competições desportivas, previstas no Regime Disciplinar das Federações Desportivas de Utilidade Pública Desportiva, pelo que o exercício dessa competência disciplinar não deriva da liberdade contratual entre as partes, mas sim do exercício de actos de natureza pública.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC

CIRCULAR Nº 14/2011

2011-05-19

ASSUNTO: GASTOS COMUNS DOS CLUBES DESPORTIVOS.
CÓDIGO DO IRC: ART. 54.º, N.ºS 1 E 2. ESTATUTO DOS
BENEFÍCIOS FISCAIS: ART. 54.º, N.º 2.

Tendo surgido dúvidas sobre se os encargos suportados com as remunerações auferidas pelos jogadores e treinadores, designadamente, salários, prémios de jogos e outros rendimentos do trabalho, podem ser considerados gastos comuns, nos termos do artigo 54.º do Código do IRC, procede-se à divulgação do seguinte entendimento:

1. De acordo com o n.º 1 do artigo 54.º do Código do IRC, consideram-se gastos comuns os gastos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados para efeitos da determinação do rendimento global sujeito a imposto e que não estejam especificamente ligados à obtenção de rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC.

2. Os salários dos jogadores e dos treinadores devem ser considerados gastos comuns das actividades desenvolvidas pelos clubes desportivos, na medida em que contribuem quer para a obtenção dos rendimentos relativos à actividade isenta (desportiva), quer para a obtenção dos rendimentos relativos à actividade não isenta (receitas publicitárias e transmissões televisivas). De fac-

to, os jogadores e treinadores também são uma componente relevante da imagem colectiva dos clubes desportivos, a qual é determinante para a venda de produtos de marketing e de direitos de transmissões televisivas, bem como para a realização de contratos de publicidade.

3. Assim, considerando-se as remunerações dos jogadores e dos treinadores como gastos comuns, a sua imputação aos rendimentos sujeitos e não isentos, conforme se estatui na alínea b) do n.º 1 do artigo 54.º do Código IRC, deve ser efectuada através da respectiva repartição proporcional, ou de acordo com outro critério, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA

CIRCULAR Nº 15/2011

2011-05-19

ASSUNTO: ENQUADRAMENTO DA ACTIVIDADE DOS EMPRESÁRIOS DESPORTIVOS NA CELEBRAÇÃO DE CONTRATOS DE CEDÊNCIA, AQUISIÇÃO E RENOVAÇÃO DOS DIREITOS DESPORTIVOS DOS JOGADORES. CÓDIGO DO IRC: ARTS. 23.º, N.º 1; E 45.º, N.º 1, c). CÓDIGO DO IVA: ARTS. 6.º, N.º 6, A); 6.º, N.º 9, E) E N.º 10, E); E 19.º E 20.º.

Tendo surgido dúvidas sobre o enquadramento fiscal, em sede de IRC e de IVA, da actividade dos empresários desportivos na celebração dos contratos de cedência, aquisição e renovação dos direitos desportivos dos jogadores, procede-se à divulgação do seguinte entendimento:

1. Considera-se empresário desportivo ou agente de jogadores a pessoa singular ou colectiva que, estando devidamente credenciada, exerça a actividade de representação ou intermediação, ocasional ou permanente, mediante remuneração, na celebração de contratos desportivos.

2. A pessoa que exerce a actividade de empresário desportivo só pode agir em nome e por conta de uma das partes da relação contratual [n.º 2 do artigo 22.º da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, que estabelece o Regime Jurídico do Contrato de Trabalho do Praticante Despor-

tivo (RJCTD)] e só pode ser remunerada pela parte que representa [n.º 1 do artigo 24.º da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho].

3. O Regulamento FIFA, relativo aos Agentes de Jogadores, aprovado pelo Comité Executivo da FIFA, em 29 de Outubro de 2007 e com entrada em vigor a 1 de Janeiro de 2008, também impõe a proibição da “dupla representação”, determinando que um agente de jogadores só poderá representar ou gerir os interesses de uma das partes envolvidas na operação e preconiza que a remuneração do agente seja efectuada “exclusivamente” pelo seu cliente (cfr. n.ºs 4 e 8 do artigo 19.º do Regulamento).

4. Assim, se o empresário desportivo for representante do jogador na negociação de um contrato, está-lhe vedada, legalmente, a representação e/ou a remuneração pelo Clube/Sociedade Anónima Desportiva (SAD), pelo que os encargos com a remuneração dos serviços prestados pelo empresário desportivo que agiu em representação do jogador não podem ser dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável do Clube/SAD, face ao disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC. Acresce que, ainda que se considerassem estes encargos indispensáveis, não poderiam ser dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável do Clube/SAD, face ao disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, uma vez que configuram encargos de terceiros que este não estava legalmente autorizado a suportar.

5. A excepção ao referido no ponto anterior ocorre quando exista um acordo entre as três partes intervenientes, no qual se assume que o empresário age em representação do jogador mas o Clube/SAD aceita pagar ao empresário desportivo a remuneração que é devida pelo jogador, uma vez que esse pagamento ao empresário desportivo configura uma remuneração (acessória) do desportista e, como tal, sujeita a IRS. Nesta situação, os encargos com a remuneração dos serviços prestados pelo empresário desportivo podem ser considerados como gastos no Clube/SAD, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC.

6. Caso o empresário desportivo represente os interesses de um Clube/SAD tendo por base um contrato escrito, as remunerações que lhe forem pagas pelo Clube/SAD podem ser consideradas como gastos, desde que preencham as condições previstas no artigo 23.º do Código do IRC, designadamente, que correspondam efectivamente à prestação de um serviço em representação do Clube/SAD.

7. A prestação de serviços de intermediação na cedência temporária ou definitiva de um jogador, onde

quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou domicílio do empresário desportivo, encontra-se sujeita a IVA, nos termos da alínea e) do n.º 10 do artigo 6.º do Código do IVA, quando o adquirente dessa prestação de serviços de intermediação for o jogador e a operação a que se refere a intermediação esteja sujeita a tributação no território nacional [por aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA].

8. A prestação de serviços de intermediação na cedência temporária ou definitiva de um jogador, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou domicílio do empresário desportivo, não se encontra sujeita a IVA, nos termos da alínea e) do n.º 9 do artigo 6.º do Código do IVA, quando o adquirente dessa prestação de serviços de intermediação for o jogador e a operação a que se refere essa intermediação não esteja sujeita a IVA no território nacional [por aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrario].

9. Se o adquirente da prestação de serviços de intermediação na cedência temporária ou definitiva de um jogador for um Clube/SAD estabelecido no território nacional, essa prestação de serviços encontra-se sujeita a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços [empresário desportivo].

10. Se o adquirente da prestação de serviços de intermediação na cedência temporária ou definitiva de um jogador for um Clube/SAD não estabelecido no território nacional, essa prestação de serviços não se encontra sujeita a IVA, por força da aplicação, a contrario, da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços [empresário desportivo].

11. O IVA suportado por um Clube/SAD numa prestação de serviços de intermediação efectuada por um empresário desportivo, que corresponda a um serviço efectivamente prestado ao Clube/SAD nos termos de um contrato de representação, pode ser deduzido ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuar, de acordo com o estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 19.º e do artigo 20.º, ambos do Código do IVA.

12. Se a prestação de serviços de intermediação for efectuada ao jogador, ainda que o Clube/SAD tenha suportado os encargos com a remuneração dos serviços prestados pelo empresário desportivo [mesmo que se verifique a situação prevista no n.º 5 desta Circular], não tem direito à dedução do IVA, uma vez que o serviço é efectuado ao jogador e não ao Clube/SAD.

DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS**DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC****DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA****CIRCULAR Nº 16/2011****2011-05-19**

ASSUNTO: CEDÊNCIA TEMPORÁRIA DE JOGADORES. CÓDIGO DO IRC: ARTS. Nº 23.º E 87.º, Nº 4. CÓDIGO DO IVA: ARTS. 4.º, Nº 2, ALÍNEA B) E Nº 3 E 16.º, Nº 1, Nºs 3 E 4.

Tendo surgido dúvidas sobre o enquadramento fiscal, em sede de IRC e de IVA, das cedências temporárias de jogadores, mantendo o Clube/Sociedade Anónima Desportiva (SAD) cedente os direitos desportivos relativos ao jogador cedido, procede-se à divulgação do seguinte entendimento:

1. A cedência temporária de jogadores deve considerar-se, em regra, como efectuada no interesse das três partes envolvidas. Do jogador, que dá o seu consentimento para se poder afirmar desportivamente; do Clube/SAD cessionário, que recebe o jogador para reforçar o seu plantel; e do Clube/SAD cedente, que efectua a cedência do jogador com o objectivo, designadamente, de o valorizar e/ou por necessidade de redução de gastos.

2. Considera-se que se está perante uma cedência temporária efectuada a título gratuito, se a cedência do jogador não envolver qualquer contraprestação da entidade cessionária para a entidade cedente, sendo o pagamento da totalidade das remunerações e outros encargos obrigatórios efectuada pela entidade cedente ao jogador.

3. Como a cedência temporária a título gratuito se considera efectuada para fins que não são alheios aos interesses da entidade cedente, os gastos reconhecidos por esta entidade a título de remunerações e outros relativos ao jogador cedido, incluindo a parte referente à amortização dos direitos de contratação, nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 103/97, de 13 de Setembro, consideram-se dedutíveis nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

4. A «cedência temporária de um jogador» é equiparada a uma prestação de serviços de acordo com o estabelecido no n.º 3 do artigo 4.º do Código do IVA. Todavia, quando a cedência a «título gratuito» for efectuada para fins não alheios aos interesses da entidade cedente, não

se encontra abrangida pelo disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA, não estando sujeita a imposto.

5. Considera-se que se está perante uma cedência temporária a título oneroso se a cedência envolver uma contraprestação da entidade cessionária à entidade cedente ou se a entidade cessionária assumir o pagamento da totalidade, ou parte, das remunerações e outros encargos devidos ao jogador, quer esse pagamento seja feito directamente ao jogador por parte da entidade cessionária, quer seja feito à entidade cedente para que esta pague ao jogador, sendo irrelevantes, para efeitos de caracterização da onerosidade da prestação de serviços, as condições estabelecidas entre a entidade cedente e a entidade cessionária relativamente à forma de pagamento das remunerações ao jogador.

6. Como essa cedência temporária onerosa não é, igualmente, considerada alheia aos interesses da entidade cedente, os gastos reconhecidos por esta entidade a título de remunerações e outros relativos ao jogador cedido, incluindo a parte referente à amortização dos direitos de contratação, consideram-se dedutíveis nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

7. A cedência temporária do jogador efectuada a título oneroso encontra-se sujeita a IVA e o valor tributável é o valor da contraprestação obtida ou a obter da entidade cessionária, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA.

8. Todavia, no caso de a contrapartida pela cedência temporária de um jogador corresponder, comprovadamente, ao reembolso exacto, ou ao pagamento ao jogador se for caso disso, das remunerações, quotizações para a segurança social ou quaisquer outros encargos que devam, ou devessem, ser suportados pela entidade que detém os direitos desportivos do jogador [Clube/SAD cedente], deve ser aplicável o entendimento administrativo constante do Ofício Circulado n.º 30019, de 04/05/2000, considerando-se que não se está perante uma prestação de serviços e, consequentemente, essa cedência temporária não se encontra sujeita a IVA.

9. No caso da cedência temporária de um jogador por um Clube/SAD como parte da «contraprestação» pela aquisição dos «direitos económico-desportivos» de um outro jogador por esse Clube/SAD, o valor total da contraprestação deverá ser constituído não apenas pelo valor da contraprestação em numerário, mas também, pelo valor da «cedência temporária do jogador» acordado entre as partes ou que possa ser determinado com base nos documentos referentes a esse acordo.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS**DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IRS****DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC****DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA****CIRCULAR Nº 17/2011****2011-05-19**

ASSUNTO: DIREITOS DE IMAGEM. CÓDIGO DO IRS: ART.º 2.º E ART.º 5.º, N.º 1. CÓDIGO DO IRC: ARTS. 4.º, N.º 3, ALÍNEA D); 23.º; 87.º, N.º 4; 94.º, N.º 5; E 98.º, N.º 1. CÓDIGO DO IVA: ART. 6.º, N.º 6, ALÍNEA A).

Tendo surgido dúvidas sobre o enquadramento fiscal dos rendimentos obtidos pelos jogadores a título de direitos de imagem, em sede de IRS, dos rendimentos decorrentes da cedência de direitos de imagem de jogadores por entidades não residentes em território português, em sede de IRC, e da aquisição dos direitos de imagem por um Clube/Sociedade Anónima Desportiva (SAD) residente em território português, em sede de IVA procede-se à divulgação do seguinte entendimento:

1. O direito de imagem de um jogador, enquanto elemento de uma equipa, transmite-se implicitamente para o Clube/SAD com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, conforme dispõe o artigo 10.º da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho¹, passando o Clube/SAD a deter e a poder explorar o direito de imagem do jogador integrado na equipa.

2. O direito de imagem disponível, que o jogador pode ceder mediante contrato a um clube/SAD ou a uma entidade não desportiva, residente ou não residente, no território nacional, será o seu direito de imagem individual.

3. Os rendimentos obtidos por um jogador com a cedência do seu direito de imagem, no plano da equipa e no plano individual, a um Clube/SAD residente em território português, com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, qualificam-se como rendimentos de trabalho dependente, pelo que encontram-se sujeitos a IRS e enquadram-se na categoria A, nos termos do artigo 2.º do Código do IRS.

4. Os rendimentos obtidos por um jogador com a cedência do seu direito de imagem a uma outra entidade,

que não o Clube/SAD com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, assumem a natureza de rendimentos da exploração de um direito de natureza pessoal, com conteúdo patrimonial, devendo ser qualificados como rendimentos de capitais [categoria E], nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRS.

5. Quando os direitos de imagem de um jogador são detidos por uma entidade não desportiva, não residente em território português, que os cede a um Clube/SAD residente, com o qual o jogador vai celebrar um contrato de trabalho desportivo, os rendimentos obtidos por essa entidade com a cedência desses direitos encontram-se estreitamente relacionados com os direitos inerentes ao contrato de trabalho desportivo celebrado pelo jogador, porque derivam da imagem deste no exercício da sua actividade profissional e apenas subsistem enquanto durar o contrato de trabalho desportivo. Assim, esses rendimentos configuram «rendimentos derivados do exercício em território português de actividade de (...) desportistas» e encontram-se sujeitos a IRC, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC.

6. Os rendimentos mencionados no ponto anterior, obtidos por uma entidade, não desportiva, não residente, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 25% nos termos do n.º 4 do artigo 87.º, conjugado com o n.º 5 do artigo 94.º, ambos do Código do IRC. Por se considerarem rendimentos derivados da actividade de desportistas, a dispensa prevista no n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRC não se aplica, mesmo que exista uma Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e o país de residência da entidade não residente, quando a CDT siga o disposto no n.º 2 do artigo 17.º da Convenção Modelo da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico).

7. O Clube/SAD residente em território português que adquire a uma outra entidade os direitos de imagem de um jogador com o qual vai celebrar um contrato de trabalho desportivo deve poder comprovar a mínima adequação entre a sua exploração e os encargos suportados, para que estes possam ser considerados como gastos nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

8. A aquisição por um Clube/SAD residente em território português de «direitos de imagem» de um jogador com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, a uma entidade que não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, a partir do qual esse serviço é prestado, encontra-se sujeita a IVA de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, sendo o Clube/SAD o sujeito passivo deste imposto, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

1. No caso de um jogador profissional de futebol, em conjugação com o Contrato Colectivo de Trabalho celebrado entre a Liga Profissional de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC

CIRCULAR Nº 18/2011

2011-05-19

ASSUNTO: CEDÊNCIA DE DIREITOS ECONÓMICOS RELATIVOS A DIREITOS DESPORTIVOS DE JOGADORES. CÓDIGO DO IRC: ARTS. 4.º, 87.º, N.º 4, ALÍNEA C), 94.º, N.º 5 E 98.º, N.º 1.

Tendo surgido dúvidas sobre o enquadramento fiscal, em sede de IRC, dos rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português com a cedência de direitos económicos relativos a direitos desportivos de jogadores [vulgo, Passe], procede-se à divulgação do seguinte entendimento:

1. «Direitos desportivos» são os direitos que emergem na esfera de um Clube/Sociedade Anónima Desportiva (SAD) em resultado da celebração de um contrato de trabalho desportivo com um jogador e que permite a esse Clube/SAD inscrevê-lo numa Federação desportiva ou numa Liga Profissional, para o poder utilizar nas competições em que participa.

2. Denomina-se «direitos económicos relativos a direitos desportivos» ou «direitos económico-desportivos» o direito à compensação exigida por um Clube/SAD que detém um contrato de trabalho desportivo com um jogador, para que prescindia desse jogador em favor de outro Clube/SAD, permitindo assim a sua transferência para essa outra entidade desportiva com a qual vai ser celebrado um novo contrato de trabalho desportivo.

3. O Clube/SAD que celebrou um contrato de trabalho desportivo com um jogador pode ceder a totalidade, ou parte, dos direitos económico-desportivos relativos a esse contrato, a uma entidade não desportiva, os quais subsistem enquanto se mantiver em vigor o contrato de trabalho desportivo donde derivam, podendo ser comercializados sem que haja a transferência do jogador.

4. No caso de cedência de jogador e dos respectivos direitos económico-desportivos por parte de uma entidade desportiva não residente a um Clube/SAD residente em território português, os rendimentos obtidos pela primeira, a título de compensação pela rescisão contratual com o jogador transferido, qualificam-se como ganhos resultantes da cessão de direitos (activos intangíveis), pelo que a falta de previsão legal no artigo 4.º

do Código do IRC de um elemento de conexão desses rendimentos ao território nacional afasta a sua tributação em Portugal.

5. Quando nas operações de transferência de jogador previstas no número anterior intervenham também entidades não desportivas não residentes (e.g. fundos de investimento, empresários ou outras entidades) que se apresentam como detentoras de uma percentagem dos “passes” dos jogadores, os rendimentos por estas obtidos, por falta de elemento de conexão, previsto no artigo 18.º do Código do IRS ou artigo 4.º do Código do IRC, com o território português, não estão, do mesmo modo, sujeitos a tributação em Portugal, uma vez que a entidade devedora não tem sede nem direcção efectiva neste território.

6. No caso de transferência de um jogador para uma entidade desportiva não residente, efectuada por um Clube/SAD residente em território português, que, previamente, procedeu à cedência de uma parte do “passe” a uma entidade não desportiva não residente, os rendimentos pagos a esta última entidade pelo Clube/SAD residente têm a natureza de rendimentos de aplicação de capitais, à luz da definição constante do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRS, sendo passível de tributação em Portugal, uma vez que a fonte do rendimento (residência do devedor), se localiza neste território. Será o caso, nomeadamente, de um Clube/SAD (A) residente em território português que cede a totalidade, ou parte, dos direitos económico-desportivos relativos a um jogador com o qual mantém um contrato de trabalho desportivo a uma entidade não desportiva não residente e que, posteriormente, quando transfere esse jogador para outro Clube/ Soc. (B), também assume perante este Clube/ Soc. (B) a cedência dos direitos detidos pela entidade não desportiva não residente, tornando-se, por isso, o Clube/SAD (A) devedor perante essa entidade não desportiva não residente da parte que lhe couber no valor da transferência, correspondente aos direitos agora cedidos e que, anteriormente, haviam sido adquiridos ao Clube/SAD (A).

7. Os rendimentos mencionados no ponto anterior, obtidos pela entidade não desportiva não residente [quantia auferida com direitos cedidos, líquida do capital investido], encontram-se sujeitos a IRC, como rendimentos de capitais, nos termos da subalínea 3) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, uma vez que se subsumem na definição geral do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRS [e na alínea l) do n.º 2 do mesmo Código, no caso da associação em participação], encontrando-se

sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 21,5% nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC, conjugado com o n.º 5 do artigo 94.º do mesmo Código, sem prejuízo da possibilidade de aplicação da limitação prevista na Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT), caso exista.

8. No caso de o jogador se encontrar “livre”, ou seja, sem contrato de trabalho desportivo em vigor, quando surge uma entidade não desportiva não residente a cobrar uma importância a um Clube/SAD residente que pretende celebrar um contrato de trabalho desportivo com o jogador, estes direitos económicos não têm na sua origem direitos desportivos, uma vez que inexistente contrato de trabalho desportivo. Nestas condições, a celebração de um futuro contrato de trabalho desportivo subsume-se no direito equivalente ao prémio de assinatura que um jogador poderia exigir pela celebração do novo contrato.

9. Assim, os rendimentos obtidos pela entidade não residente, em contrapartida da assinatura de um futuro contrato de trabalho desportivo com um Clube/SAD residente, consideram-se rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas, sujeitos a IRC, por força da norma de localização constante na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC.

10. Os rendimentos obtidos com a cedência de direitos que se subsumem na figura de prémio de assinatura, por uma entidade não residente em território português, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 25% nos termos n.º 4 do artigo 87.º, conjugado com o n.º 5 do artigo 94.º, ambos do Código do IRC. Por se tratar de rendimentos que se consideram derivados da actividade de desportista, a dispensa prevista no n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRC não se aplica, mesmo que exista uma Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e o país de residência da entidade não residente, quando a CDT siga o disposto no n.º 2 do artigo 17.º da Convenção Modelo da OCDE².

2. No n.º 2 do artigo 17.º da Convenção Modelo da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico) é referido que «o Estado onde é exercida a actividade do desportista fica autorizado a tributar os rendimentos obtidos dessa actividade, mesmo que atribuídos a uma outra pessoa».

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE AVALIAÇÕES

CIRCULAR Nº 19/2011

2011-06-06

ASSUNTO: AVALIAÇÕES. REMUNERAÇÕES. CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA. DECRETO-LEI Nº 442-C/88, DE 30 DE NOVEMBRO. REGULAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS.

Face ao disposto no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro, bem como aos artigos 29.º dos Regulamentos das Contribuições Especiais, criadas pelos Decretos-Lei n.º 51/95 e 54/95, respectivamente, de 20 e 21 de Março, e ao artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 43/98, de 31 de Março, conjugado com o § 1.º do artigo 285.º do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola, comunica-se que, por despacho n.º 456/2011-XVIII, de 31 de Maio de 2011, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foram introduzidas as seguintes alterações ao determinado na Circular n.º 12/09, de 6 de Maio.

1. Remuneração

As remunerações a abonar, aos membros das comissões de avaliação, peritos distritais em 2.ª avaliação e auxiliares ou informadores, foram fixadas em €16,40, €17,40 e €19,10, respectivamente, pelo que de conformidade se devem considerar alteradas as importâncias constantes das alíneas a) e b) do Capítulo 8 da Circular n.º 7/80.

2. Transportes

Relativamente aos abonos referidos na alínea a) do Capítulo 9 da mesma Circular, foram fixadas as importâncias de € 0,27, € 0,20 e € 0,15/Km.

3. Aplicação

A presente Circular vigora a partir do mês seguinte ao do despacho em epígrafe.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS**DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE AVALIAÇÕES****CIRCULAR Nº 20/2011****2011-06-06**

ASSUNTO: AVALIAÇÕES. INQUILINATO. ABONO AOS MEMBROS DAS COMISSÕES DE AVALIAÇÃO. DECRETO Nº 37.021, DE 21 DE AGOSTO DE 1948: ARTIGO 19º.

Para os devidos efeitos, comunica-se que, pelo Despacho nº 456/2011-XVIII, de 31 de Maio de 2011, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foram fixados os salários e transportes a abonar aos membros das comissões de avaliação a que se refere o artigo 5.º do Decreto nº 37.021, de 21 de Agosto de 1948, com a redacção do Decreto Regulamentar nº 1/86, de 2 de Janeiro, nos quantitativos que a seguir se indicam:

1. Salários a abonar

- a) Avaliação de fogos isolados por cada processo...
€ 16,40
- b) Avaliação de mais de um fogo, no mesmo prédio, requerida pelo mesmo proprietário:
- Pelo primeiro fogo..... €16,40
 - Por cada um a mais..... € 10,30

2. Transportes

Qualquer que seja o meio de transporte, o abono será de € 0,27/Km.

3. Aplicação

A presente Circular vigora a partir do mês seguinte ao do despacho em epígrafe.

Deve considerar-se alterada, de conformidade, a Circular nº 13/2009, de 6 de Maio.

DIRECÇÃO – GERAL DOS IMPOSTOS**DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE AVALIAÇÕES****CIRCULAR Nº 21/2011****2011-06-06**

ASSUNTO: AVALIAÇÕES DA PROPRIEDADE RÚSTICA. REMUNERAÇÕES. CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS: ARTIGO 68º.

Face ao disposto no artigo 68º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, comunica-se que, pelo despacho nº 456/2011-XVIII, de 31 de Maio de 2011, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, são alterados os valores das unidades de remuneração (UR) constantes da Circular nº 23/2009, de 16 de Setembro.

1. Remuneração

Os valores das UR a abonar na avaliação da Propriedade Rústica são os seguintes:

- I - Perito Permanente1 UR -€ 59,80
- II - Perito Regional (Presidente)..... 1 UR -€ 42,30
- III - Perito Regional (Vogal)..... 1 UR -€ 25,80
- IV - Perito Regional (Vogal) (1)..... 1 UR -€ 25,80
- V - Jorna dos auxiliares locais (2)... € 23,00, ou o salário médio da região se for superior

(1) Peritos regionais designados ao abrigo do nº 5 do artigo 75º do CIMI

(2) Prevista no ponto 4.2 da Circular nº 7/2006, de 24 de Março

2. Transportes

Os abonos de transportes são iguais aos fixados anualmente para os funcionários e agentes da administração central e local, em automóvel próprio, observando-se, ainda, as regras do ponto 5 da Circular nº 7/2006, de 24.03.

O valor a aplicar relativo aos abonos de transporte será o que se encontrar em vigor na data da deslocação, salientando-se que, desde 2010.12.29, vigoram as normas consagradas no DL nº 137/2010, de 28.12.

3. Aplicação

A presente Circular vigora a partir do mês seguinte ao do despacho em epígrafe e é revogada, nessa data, a Circular nº 23/2009, de 16 de Setembro.

DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE AVALIAÇÕES

CIRCULAR Nº 22/2011

2011-06-06

ASSUNTO: AVALIAÇÕES DA PROPRIEDADE URBANA. REMUNERAÇÕES. CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS: ARTIGO 68º.

Face ao disposto no artigo 68.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, comunica-se que, pelo despacho nº 456/2011-XVIII, de 31 de Maio de 2011, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, são alterados os valores das unidades de remuneração (UR) constantes do ponto 3.1 da Circular n.º 15/2009, de 17 de Junho.

1. Remuneração

Os valores das UR a abonar na avaliação da Propriedade Urbana são os seguintes:

I - Perito Local	1 UR - € 59,80
II - Perito Local (Artigo 250º do CPPT)..	1 UR - € 64,40
III - Perito Regional (Presidente)	
nº 2 artigo 76º CIMI	*1 UR - € 42,30
IV - Perito Regional (Presidente)	
nº 4 artigo 76º CIMI	*1 UR - € 64,40
V - Perito Regional (1)	** 1 UR - € 36,00

VI - Perito Regional (2) ** 1 UR - € 54,00

VII - Perito Regional (1) ** 1 U R - € 36,00

VIII - Perito Regional (2) * 1 UR - € 54,00

§ V e VI Peritos regionais designados ao abrigo dos nº 1 e nº 4 do art.º 69 do CIMI, conjugado com o nº 11 e nº 12 do art. 76º do CIMI.

§ VII e VIII Peritos regionais designados ao abrigo do nº 5 do art. 75º do CIMI, conjugado com o nº 7 do art. 76º do CIMI.

(1) na execução de avaliações nos termos do nº 2 do art. 76º do CIMI.

(2) na execução de avaliações nos termos do nº 4 do art. 76º do CIMI.

* Os valores constantes de III e IV não são cumulativos; se o método de avaliação utilizado for o determinado no nº 2 do art. 76º do CIMI, a UR aplicável é exclusivamente do valor de € 42,30; se o método de avaliação utilizado for o do nº 4 do art. 76º do CIMI, a UR aplicável é exclusivamente do valor de € 64,40.

** Os valores constantes de V a VIII não são cumulativos; se o método de avaliação utilizado for o determinado no nº 2 do art. 76º do CIMI, a UR aplicável é exclusivamente do valor de € 36,00; se o método de avaliação utilizado for o do nº 4 do art. 76º do CIMI, a UR aplicável é exclusivamente do valor de € 54,00.

2. Transportes

Os abonos de transportes são iguais aos fixados anualmente para os funcionários e agentes da administração central e local, em automóvel próprio, observando-se, ainda, as regras das alíneas a) a f) do ponto 4 da Circular nº 15/2009, de 17 de Junho. O valor a aplicar relativo aos abonos de transporte será o que se encontrar em vigor na data da deslocação, salientando-se que, desde 2010. 12.29, vigoram as normas consagradas no DL nº 137/2010, de 28.12.

3. Aplicação

A presente Circular vigora a partir do mês seguinte ao do despacho em epígrafe e é revogado, nessa data, o ponto 3.1 da Circular nº 15/2009, de 17 de Junho.

VidaEconómica
GRUPO EDITORIAL

**CONHEÇA A LIVRARIA ONLINE
DA VIDA ECONÓMICA**

Visite-nos em: livraria.vidaeconomica.pt
Publicações especializadas • Edições técnicas • Formação



JURISPRUDÊNCIA

I Série do DR

Tribunal Constitucional

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 304/2011, de 28.07

Declara a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral: da alínea c) do artigo 13.º da Lei n.º 90/2009, de 31 de Agosto, na parte em que procede à revogação dos artigos 1.º, 5.º e 6.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/92/A, de 21 de Outubro; da alínea c) do artigo 13.º da Lei n.º 90/2009, de 31 de Agosto, na parte em que revoga os artigos 2.º a 4.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/92/A; da alínea d) do artigo 13.º da Lei

n.º 90/2009, de 31 de Agosto, que revoga o Decreto Regulamentar Regional n.º 9/93/A, de 6 de Abril

II Série do DR

Tribunal Constitucional

Acórdão n.º 237/2011, de 05.07

“Não julga inconstitucional a interpretação conjugada das normas extraídas dos artigos 50.º do Código Penal e 14.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, segundo a qual cabe a um juiz criminal aferir da falta de pagamento de dívidas de natureza fiscal, para efeitos de aplicação da suspensão da execução de pena de prisão por abuso fiscal.”

LEGISLAÇÃO FISCAL

- **Lei n.º 48/2011, de 26.08**

Procede à primeira alteração à Lei do Orçamento do Estado para 2011, aprovada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, no âmbito da iniciativa de reforço da estabilidade financeira

- **Anúncio n.º 11692/2011, de 10.08**

Alterações ao Regulamento de Inscrição, Estágio e Exames Profissionais (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas)

- **Anúncio n.º 11693/2011, de 10.08**

Calendário das candidaturas aos colégios de especialidade (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas)

- **Despacho n.º 8765/2011, de 01.07**

Contribuição áudio-visual - RTP

DOCTRINA FISCAL

- **Circular n.º 65/2011, de 24.08, da DGAIEC**

Controlo na importação de pneus novos e usados e de banda de rodagem para recauchutagem, cujo fabrico incorporou hidrocarbonetos aromáticos policíclicos, no âmbito do Anexo XVII do Regulamento REACH. Em referência à circular n.º 83/2010, série II.

- **Circular n.º 64/2011, de 23.08, da DGAIEC**

Pagamento do incentivo à aquisição de veículos eléctricos, previsto no n.º 1 do artigo 38.º do Decreto-

Lei n.º 39/2010, de 26 de Abril; Alteração à Circular n.º 75/2010, Série II.

- **Circular n.º 62/2011, de 12.08, da DGAIEC**

SDS - Sistema de Controlo Automático de Meios de Transporte e Mercadorias. Via marítima. Manifesto de saída - Indicação do número do documento relativo ao procedimento aduaneiro que titula a saída das mercadorias. Referência à circular n.º 33/2011, Série II.

- **Circular n.º 59/2011, de 02.08, da DGAIEC**
Restituições à exportação. Alterações ao Manual das Restituições à Exportação.

- **Circular n.º 58/2011, de 01.08, da DGAIEC**
Procedimentos aplicáveis ao fornecimento de produtos sujeitos a IEC destinados às instalações da NATO. Referência: Ponto 2.3. do Capítulo III do Manual dos Impostos Especiais de Consumo.

- **Circular n.º 57/2011, de 27.07, da DGAIEC**
Franquias aduaneiras concedidas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1186/2009: Entidades beneficiárias.

- **Circular n.º 55/2011, de 19.07, da DGAIEC**
Matérias e objectos destinados a entrarem em contac-

to com os alimentos. Referência à Circular n.º 45/2011 Série II.

- **Circular n.º 54/2011, de 13.07, da DGAIEC**
Surto de Escherichia coli. Reforço dos controlos na importação de determinados produtos originários ou provenientes do Egipto.

- **Ofício-Circulado n.º 30128/2011, de 06.07, da DSIVA**

IVA – Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 de Conselho, de 15 de Março de 2011

- **Circular n.º 53/2011, de 04.07, da DGAIEC**
Regime da arbitragem tributária.

A FISCALIDADE como INSTRUMENTO de RECUPERAÇÃO ECONÓMICA



Com contributos de:

- Abílio Marques
- António Carlos dos Santos
- Carlos Baptista Lobo
- Carmen Ruiz
- César García Nova
- Clotilde Celorico Palma
- Dino Almeida
- Duarte Abrunhosa e Sousa
- Glória Teixeira
- Gonçalo S. de Melo Bandeira
- Jacques Malherbe
- Jaime Aneiros Pereira
- Joaquim Fernando da Cunha Guimarães
- José de Campos Amorim
- Liliana Pereira
- Patrícia Anjos Azevedo
- Sónia Maria da Silva Monteiro
- Soraya Rodríguez Losada
- Suzana Fernandes da Costa
- Teresa Antunes

Coordenação: Sónio Monteiro, Susana Costa, Liliana Pereira | **Páginas:** 496 | **P.V.P.:** € 20

VidaEconómica

Rua Gonçalo Cristóvão, 111 – 6º Esq. • 4049-037 Porto • Tel.: 223 399 400 • Fax: 222 058 098
 encomendas@vidaeconomica.pt • www.vidaeconomica.pt • <http://livraria.vidaeconomica.pt>

UNIÃO EUROPEIA

LEGISLAÇÃO

- **Decisão de Execução da Comissão, 2011/480/UE**, de 28 de Julho de 2011, relativa à lista de dados estatísticos sobre a estrutura e as taxas dos impostos especiais de consumo aplicados aos tabacos manufacturados, a apresentar pelos Estados-Membros em conformidade com as Directivas 92/79/CEE e 92/80/CEE do Conselho
Jornal Oficial n.º L 197, de 29/07/2011, p. 0017-0019

- **Decisão de Execução do Conselho, 2011/445/UE**, de 12 de Julho de 2011, que autoriza a Alemanha a aplicar uma taxa reduzida de imposto sobre o consumo de electricidade à electricidade directamente fornecida às embarcações atracadas nos portos («electricidade da rede de terra»), nos termos do artigo 19.º da Directiva 2003/96/CE
Jornal Oficial n.º L 191, de 22/07/2011, p. 0022-0022
- **Directiva 2011/64/UE do Conselho**, de 21 de Junho de 2011, relativa à estrutura e taxas dos impostos especiais sobre o consumo de tabacos manufacturados
Jornal Oficial n.º L 176, de 05/07/2011, p. 0024-0036

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (OITAVA SECÇÃO) 9 DE JUNHO DE 2011

«Sexta Directiva IVA – Artigos 11.º, A, n.º 1, e 27.º – Matéria colectável – Extensão das regras relativas à afectação de bens ao uso privado do sujeito passivo às operações entre entidades ligadas entre si em caso de preços manifestamente inferiores aos preços normais do mercado»

No processo C-285/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Tribunal Supremo (Espanha), por decisão de 26 de Abril de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 7 de Junho de 2010, no processo

Campsa Estaciones de Servicio SA
contra
Administración del Estado,

A 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 interpretada no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro aplique, para operações como as que estão em causa no processo principal, realizadas entre partes ligadas entre si que tiverem acordado um preço manifestamente inferior ao preço normal do mercado, uma regra de determinação da matéria colectável diferente da regra geral prevista pelo artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), desta directiva, aplicando-lhes

as regras de determinação da matéria colectável relativas à afectação ou utilização de bens e de prestações de serviços ao uso privado do sujeito passivo, na acepção dos artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, da dita directiva, quando esse Estado-Membro não tiver respeitado o procedimento previsto no artigo 27.º da mesma directiva para obter a autorização de adoptar essa medida derrogatória da referida regra geral.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (QUARTA SECÇÃO) 16 DE JUNHO DE 2011

«Fiscalidade – Imposto sobre as entradas de capitais – Directiva 69/335/CEE – Impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais – Tributação de um empréstimo contraído por uma sociedade de capitais junto de uma pessoa que tem direito a uma quota-parte dos lucros dessa sociedade – Direito do Estado-Membro de instituir de novo uma tributação que já não estava em vigor à data da sua adesão à União Europeia»

No processo C-212/10,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polónia), por decisão de 15 de Março de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Maio de 2010, no processo

Logstor ROR Polska sp. z o.o.
contra
Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

O artigo 4.º, n.º 2, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, conforme alterada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro restabeleça um imposto sobre as entradas de capitais sobre os empréstimos contraídos por uma sociedade de capitais, no caso de o credor ter direito a uma quota-parte dos lucros da sociedade, quando esse Estado-Membro tenha anteriormente renunciado à cobrança desse imposto.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (QUARTA SECÇÃO) 16 DE JUNHO DE 2011

«Incumprimento de Estado – Livre circulação de capitais – Dedutibilidade de donativos concedidos a instituições que desenvolvem actividades de investigação e de ensino – Limitação da dedutibilidade aos donativos feitos às instituições estabelecidas no território nacional»

No processo C-10/10,
que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 8 de Janeiro de 2010,

Comissão Europeia, representada por R. Lyal e W. Mölls, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,
demandante,
contra
República da Áustria, representada por C. Pesendorfer, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,
demandada,

- 1) Ao autorizar a dedução fiscal dos donativos concedidos a instituições que desenvolvem actividades de investigação e de ensino exclusivamente quando as referidas instituições têm a sua sede na Áustria, a República da Áustria não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE e do artigo 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992.
- 2) A República da Áustria é condenada nas despesas.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (PRIMEIRA SECÇÃO)

30 DE JUNHO DE 2011

«Livre circulação de capitais – Imposto sobre o rendimento – Certificação do imposto das sociedades efectivamente pago sobre dividendos de origem estrangeira – Prevenção da dupla tributação dos dividendos – Crédito fiscal para dividendos pagos por sociedades residentes – Provas exigidas quanto ao imposto estrangeiro imputável»

No processo C-262/09,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), por decisão de 14 de Maio de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 13 de Julho de 2009, rectificado por decisão de 10 de Agosto de 2009, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de Setembro de 2009, no processo

**Wienand Meilicke,
Heidi Christa Weyde,
Marina Stöffler
contra
Finanzamt Bonn-Innenstadt,**

- 1) Para o cálculo do montante do crédito fiscal a que tem direito um accionista sujeito a imposto num Estado-Membro pelo seu rendimento global, relativamente a dividendos pagos por uma sociedade de capitais com sede noutro Estado-Membro, os artigos 56.º e 58.º CE opõem-se à aplicação, na falta de produção dos elementos de prova exigidos segundo a legislação do primeiro Estado-Membro, de uma disposição como a do § 36, n.º 2, segunda frase, ponto 3, da lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz), de 7 de Setembro de 1990, conforme alterada pela lei de 13 de Setembro de 1993, por força da qual o imposto das sociedades que onera os dividendos de origem estrangeira é imputado no imposto sobre o rendimento do accionista na proporção do imposto das sociedades que onera os dividendos brutos distribuídos pelas sociedades do primeiro Estado-Membro.
O cálculo do crédito fiscal deve ser efectuado em função da taxa de imposto dos lucros distribuídos por força do imposto das sociedades aplicável à sociedade distribuidora segundo o direito do seu Estado-Membro de estabelecimento, sem que, todavia, o montante a imputar possa ultrapassar o montante do imposto sobre o rendimento a pagar no Estado-Membro em que o accionista beneficiário é tributado pelo seu rendimento global sobre os dividendos recebidos por ele.
- 2) Quanto ao grau de precisão que os elementos de prova exigidos devem preencher para obter um crédito fiscal relativo a dividendos pagos por uma sociedade de capitais estabelecida num Estado-Membro que não aquele onde o beneficiário é tributado pelo seu rendimento global, os artigos 56.º e 58.º CE opõem-se à aplicação de uma disposição como a do § 36, n.º 2, segunda frase, n.º 3, quarta frase, alínea b), da lei relativa ao imposto sobre o rendimento de 7 de Setembro de 1990, conforme alterada pela lei de 13 de Setembro de 1993, por força da qual o grau de pormenor e a forma de apresentação dos elementos de prova a apresentar por esse beneficiário devem ser os mesmos que os exigidos quando a sociedade distribuidora tem sede no Estado-Membro de tributação desse beneficiário.
As autoridades fiscais deste último Estado-Membro têm o direito de exigir ao referido beneficiário que forneça docu-

mentos justificativos que lhes permitam verificar, de forma clara e precisa, se as condições de obtenção de um crédito fiscal previsto pela legislação nacional estão reunidas sem ter de proceder a uma estimativa do referido crédito fiscal.

- 3) O princípio da efectividade opõe-se a uma legislação nacional como a que resulta das disposições conjugadas do § 175, n.º 2, segunda frase, alterado, do código dos impostos (Abgabenordnung), conforme alterado pela lei relativa à transposição de directivas da União Europeia para o direito fiscal interno (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften) e do § 97, n.º 9, terceiro parágrafo, da lei de introdução do código dos impostos (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung), de 14 de Dezembro de 1976, conforme alterada, que, de forma retroactiva e sem prever um prazo transitório, não permite obter a imputação do imposto das sociedades estrangeiro que onerou os dividendos pagos por uma sociedade de capitais com sede noutro Estado-Membro mediante a apresentação quer de uma certificação relativa a esse imposto em conformidade com a legislação do Estado-Membro em que o beneficiário desses dividendos é tributado pelo seu rendimento global, quer de documentos justificativos que permitam às autoridades fiscais desse Estado-Membro verificar, de forma clara e precisa, se estão reunidas as condições de obtenção de uma vantagem fiscal. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar qual é o prazo razoável para a apresentação da referida certificação ou dos referidos documentos justificativos.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (SÉTIMA SECÇÃO) 14 DE JULHO DE 2011

«Fiscalidade – Sexta Directiva IVA – Artigo 6.º, n.º 4 – Isenção – Artigo 13.º, B, alínea f) – Jogos de fortuna ou azar – Serviços prestados por um comissário (recebedor) que actua em nome próprio, mas por conta de um comitente que exerce a actividade de corretor de apostas»

No processo C-464/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pela cour d'appel de Mons (Bélgica), por decisão de 17 de Setembro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de Setembro de 2010, no processo

Estado belga

contra

Pierre Henfling, Raphaël Davin e Koenraad Tanghe, na qualidade de administradores da insolvência da Tiercé Franco-Belge SA,

Os artigos 6.º, n.º 4, e 13.º, B, alínea f), 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, devem ser interpretados no sentido de que, na medida em que um operador económico intervenha em nome próprio, mas por conta de uma empresa que exerce uma actividade de corretor de apostas, na recolha de apostas abrangidas pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado prevista nesse artigo 13.º, B, alínea f), se considera que, por força desse artigo 6.º, n.º 4, esta empresa fornece ao referido operador uma prestação de apostas abrangida pela referida isenção.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 21 DE JULHO DE 2011

«Fiscalidade – Directiva 2003/49/CE – Regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e de royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes – Lei relativa ao imposto sobre o comércio e a indústria – Determinação da matéria colectável»

No processo C-397/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 27 de Maio de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Outubro de 2009, no processo

Scheuten Solar Technology GmbH

contra

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

O artigo 1.º, n.º 1 da Directiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição do direito fiscal nacional segundo a qual os juros de um empréstimo, pagos por uma sociedade estabelecida num Estado-Membro a uma sociedade associada situada noutro Estado-Membro, se integram na matéria colectável do imposto sobre o comércio e a indústria a que está sujeita a primeira sociedade.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (QUARTA SECÇÃO) 28 DE JULHO DE 2011

«Reenvio prejudicial – Sexta Directiva IVA – Artigo 13.º, B, alínea d), n.os 3 e 5 – Isenções – Transferências e pagamentos – Operações relativas a títulos – Serviços de mensagens electrónicas para estabelecimentos financeiros»

No processo C-350/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Korkein hallinto-oikeus (Finlândia), por decisão de 8 de Julho de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 12 de Julho de 2010, no processo intentado por

Nordea Pankki Suomi Oyj,

O artigo 13.º, B, alínea d), n.os 3 e 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que a isenção do imposto sobre o valor acrescentado prevista nesta disposição não abrange os serviços de mensagens electrónicas para estabelecimentos financeiros, como os que estão em causa no processo principal.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (TERCEIRA SECÇÃO) 28 DE JULHO DE 2011

«Incumprimento de Estado – Fiscalidade – IVA – Directiva n.º 2006/112/CE – Direito a dedução – Modalidades de exercício – Artigo 183.º – Regulamentação nacional que apenas permite o reembolso a montante do excedente de IVA na medida em que este exceda a importância do imposto a montante resultante de operações que ainda não deram origem a um pagamento»

No processo C-274/10,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 1 de Junho de 2010,

Comissão Europeia, representada por D. Triantafyllou e B. Simon, e por K. Talabér-Ritz, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,
demandante,
contra
República da Hungria, representada por M. Fehér, K. Szíjjártó e G. Koós, na qualidade de agentes, assistidos por K. Magony, szakértő,
demandada,

- 1) A República da Hungria,
– ao obrigar os sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista um excedente na aceção do artigo 183.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, durante um dado período de tributação, a fazer o reporte desse excedente integral ou parcialmente para o período de tributação seguinte caso não tenham pago a totalidade da compra correspondente ao seu fornecedor, e
– devido ao facto de, em resultado dessa obrigação, certos sujeitos passivos cuja declaração fiscal regista sistematicamente excedentes terem de fazer mais de uma vez o reporte desse excedente para o período de tributação seguinte,

não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força desta directiva.

- 2) A República da Hungria é condenada nas despesas.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (SÉTIMA SECÇÃO) 28 DE JULHO DE 2011

«Fiscalidade – Directiva 2006/112/CE – IVA – Valor tributável – Imposto devido pelo fabrico, montagem, admissão ou importação de veículos»

No processo C-106/10,
que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por decisão de 27 de Janeiro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 25 de Fevereiro de 2010, no processo

Lidl & Companhia
contra
Fazenda Pública,
sendo interveniente:
Ministério Público,

Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, cujo facto gerador está directamente ligado à entrega de um veículo abrangido pelo âmbito de aplicação deste imposto e que é pago pelo fornecedor desse veículo, integra-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na aceção do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e deve, em aplicação desta disposição, ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo.

ESPAÑHA

Doutrina do Tribunal Económico Administrativo Central

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Aspectos gerais Facto tributável

Base tributável: rendimentos do trabalho

Resumo: Para a aplicação da isenção do artigo 7.p) da Ley 40/1998 sobre os rendimentos que retribuem serviços prestados no estrangeiro é exigido que a sociedade destinatária do serviço seja a entidade não residente em Espanha. Quando exista vinculação ou se trate de operações intragrupo é exigido que seja realmente prestado um serviço que implique a deslocação ao estrangeiro do trabalhador para realizar esse trabalho e que o mesmo traga um benefício directo para a entidade não residente como consequência da prestação do serviço, independentemente de a entidade residente ser a mãe ou uma filial do grupo.

Com a Ley 35/2006 do I.R.P.F, cuja isenção está prevista no artigo 7 p) que, por sua vez, remete para o 16.5 do TRLIS naqueles casos em que a entidade destinatária dos trabalhos esteja vinculada à entidade empregadora, há lugar à aplicação da isenção entre entidades vinculadas sempre e quando os serviços prestados produzam uma vantagem ou utilidade para o seu destinatário.

N.º de Resolução: 00/3168/2008
Data: 16/04/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido

Importações Base tributável

Resumo: Sociedade importadora de automóveis que efectua as importações através de uma sociedade inter-

mediária europeia à qual apresenta os pedidos com uma série de características, sendo esta última empresa que encomenda a fabricação à empresa não comunitária que os fabrica e envia directamente à sociedade importadora espanhola. O benefício obtido pela sociedade intermediária, apesar de não estar incluído no valor para efeitos alfandegários, há-de ser incluído na base tributável do Impuesto sobre el Valor Añadido na importação.

N.º de Resolução: 00/1845/2007
Data: 28/04/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido

Aspectos gerais Não sujeição

Resumo: Não há lugar à repercussão do IVA nos casos de cessões gratuitas de parcelas que um Ayuntamiento efectua a favor de uma empresa municipal, uma vez que se trata de uma entrega realizada por um ente público, sem contraprestação, para a construção de habitação social.

N.º de Resolução: 00/4424/2008
Data: 28/04/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido

Isenções Imóveis Deduções e devoluções Pro rata

Resumo: 1) Deve considerar-se que a percentagem de dedução não está determinada na concreta operação de venda do imóvel que se adquire (em função do desti-

no exclusivo do dito bem), decorrendo essa determinação do pro rata referente ao sujeito passivo, definido no momento da aquisição, como assinala o TS na sentença de 24 de Janeiro de 2007 (Rec. 4108/01). 2) A existência de pagamentos antecipados em exercícios em que o pro rata era de 100% não influencia a posição anterior, uma vez que o facto tributável ocorre quando o bem é entregue no exercício em que estava em pro rata e, portanto, é nesse momento que é determinado o regime tributário da operação. 3) Definição de bens de investimento: o artigo 108 da Ley del IVA de acordo com a sentença do TS de 11 de Janeiro de 2006 (Rec. 1018/01), não exige que o período mínimo de amortização do bem seja acompanhado de uma efectiva exploração do mesmo, se bem que é o sujeito passivo quem deve comprovar, por qualquer meio de prova, a intenção de o utilizar como meio de trabalho ou no âmbito da respectiva actividade económica.

N.º de Resolução: 00/3617/2008
Data: 28/04/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido

Aspectos gerais

Não sujeição

Impuestos Patrimoniales

Transmissões patrimoniais onerosas (Título I RITP)

Facto tributável

Resumo: Em conformidade com a jurisprudência comunitária, é exigida a transmissão de um estabelecimento comercial ou de uma parte autónoma de uma empresa com elementos corpóreos e incorpóreos que, conjuntamente, constituam uma empresa ou uma parte de empresa capaz de desenvolver uma actividade económica autónoma. O beneficiário da transmissão deve ter a intenção de explorar a empresa e não simplesmente de liquidar imediatamente a respectiva actividade. No caso concreto, as pessoas físicas ou as comunidades de bens transmitem bens imóveis arrendados, sem que a transmissão exclusiva dos mesmos suponha a sua inclusão no âmbito da não sujeição, pois não supõe a transmissão de uma empresa, mas apenas de bens ou activos afectos a uma actividade empresarial. Será, portanto, uma operação sujeita a IVA quanto aos bens imóveis afectos à actividade de arrendamento, sem que sejam incluídos

nesta sujeição aqueles bens imóveis não arrendados, por não se comprovar a afectação à actividade empresarial, sendo estes tributados em TPO.

N.º de Resolução: 00/3228/2008
Data: 28/04/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido

Deduções e devoluções

Procedimentos de gestão

Procedimento de inspecção

Ley General Tributaria

Infracções e sanções

Culpa

Resumo: No caso em apreço não são dedutíveis os valores de IVA suportados na aquisição de um solar, pois não foi possível transmitir nem a propriedade do imóvel, nem o direito de uso do mesmo, por se tratar de uma aquisição a non domino. Tão pouco são dedutíveis os valores de imposto suportados relativamente a outro imóvel cuja transmissão não foi comprovada pela entidade, nem as relativas a reparações e manutenção de veículos que não eram sua propriedade. Igualmente, a aquisição de alimentos e bebidas não poderão ser, em caso algum, objecto de dedução, atento o disposto no artigo 96.uno.3º da Ley.

No caso concreto, os actos inspectivos tiveram início com a presença da Inspección nas instalações da entidade. As dilações contabilizadas estão correcta, sem que que tenha sido ultrapassado, portanto, o prazo de duração da acção inspectiva.

Não há lugar à apreciação do elemento subjectivo da culpa na conduta da obrigada tributária na dedução do IVA suportado na aquisição de um imóvel a quem não era o respectivo proprietário, pois este último, apesar de se encontrar vinculado à entidade, adquiriu, tal como consta do processo, por meio de escritura pública outorgada perante notário, sem que se consiga escrutinar se ambas as partes sabiam ou não que a referida aquisição não era correcta. Assim sendo, não importa apreciar a existência de uma qualquer ocultação quando a Administración tinha ao seu dispor todos os dados necessários para a regularização, resultando a mesma da aplicação de normas fiscais e da prova.

N.º de Resolução: 00/3372/2007
Data: 28/04/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido **Deduções e devoluções** **Procedimentos de gestão** **Procedimento de gestão tributária**

Resumo: O arquivamento do processo por caducidade está condicionado, entre outros requisitos, pelo facto de a Administración não poder pronunciar-se quanto ao fundo da questão relativa à falta de cumprimento por parte do contribuinte de um acto “legalmente indispensável para a respectiva continuação” (sentença do Tribunal Supremo de 29 de Janeiro de 1994). No caso concreto, a falta de apresentação dos originais das facturas juntamente com o requerimento de devolução pelo sujeito passivo não estabelecido no território de aplicação do imposto, requisito exigido pelo artigo 31 do Reglamento del IVA (aprovado pelo Real Decreto 1624/1992) na redacção aplicável ao caso em apreço, constitui uma circunstância que impede o competente órgão de gestão de continuar com a tramitação do processo. A não sanção do referido vício, ordenada pela Oficina Nacional de Gestión Tributaria em despacho em que ordena a apresentação da dita documentação, dando lugar a uma paralisação superior a três meses, permite declarar a caducidade do procedimento.

N.º de Resolución: 00/2003/2007
Data: 28/04/2009

Impuesto sobre el Valor Añadido **Aspectos gerais** **Entregas de bens**

Resumo: Adjudicação de bens efectuada em venda judicial, através do procedimento previsto no artigo 131 da Ley Hipotecaria (Texto Refundido aprovado pelo Decreto de 8 de Fevereiro de 1946). O proprietário do bem é empresário, o adquirente é o credor hipotecário e o preço de adjudicação é inferior ao montante da dívida garantida. É uma entrega de bens realizadas pelo proprietário dos mesmos (e não pelo juiz), que estará sujeita a Impuesto sobre el Valor Añadido e não ao ITPAJD quando quem efectua a entrega tenha a qualidade de empresário e o bem estivesse afecto à sua actividade económica ou a entrega deva ser entendida como efectuada no âmbito da dita actividade (SSTS 20/11/2000, 03/07/2007, 02/10/2007; SAN 14/09/2007).

Numa adjudicação de bens efectuada numa venda judicial, através do procedimento previsto no artigo 131

da Ley Hipotecaria (Texto Refundido aprovado pelo Decreto de 8 de Fevereiro de 1946), a data de vencimento da operação é a do auto de adjudicação assinado pelo Juiz, salvo se se comprovar que a colocação do bem à disposição ocorreu anteriormente, recaindo o ónus da prova sobre quem beneficie de tal circunstância, não sendo aqui aplicável a doutrina do Tribunal Supremo invocada relativamente à aprovação da arrematação (SSTS 12/07/1996, 13/03/1997 e 20/11/2000), por ser referente a um facto tributável e dívida de imposto correspondentes a outro imposto com regulamentação diferente da Ley del IVA.

N.º de Resolución: 00/3305/2006
Data: 28/04/2009

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **Aumentos e diminuições** **patrimoniais** **Valores mobiliários**

Resumo: O valor de aquisição das acções entregues em troca de terrenos será o valor fiscal pelo qual estas seriam recebidas se fossem adquiridas sem a entrega de qualquer quantia monetária.

N.º de Resolución: 00/2289/2007
Data: 30/04/2009

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **Base tributável: rendimentos** **Rendimentos do trabalho**

Resumo: O que será tido em consideração para o cálculo do rendimento em espécie consubstanciado na utilização de veículos propriedade de uma empresa é a faculdade de disposição do veículo que o trabalhador tenha fora do tempo que constitui a sua jornada laboral, aplicando uma percentagem em função do tempo que o veículo esteja à disposição dos empregados tendo em conta a duração da jornada laboral.

N.º de Resolución: 00/242/2008
Data: 30/04/2009

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **Base tributável e dívida tributária**

Resumo: A não apresentação da declaração do Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quando a tal se está obrigado, pelo ascendente do declarante, impede a aplicação dos mínimos familiares correspondentes ao referido ascendente.

N.º de Resolução: 00/1942/2007

Data: 13/05/2009

Impuesto sobre Sociedades **Valoração e imputação** **Operações vinculadas** **Determinação da dívida tributária** **Compensação de prejuízos**

Resumo: Ao abrigo do disposto no art. 23.5 LIS y 106.4 LGT a Inspección pode fiscalizar as Bases Imponibles Negativas de ejercicios prescritos que sejam aplicáveis em ejercicios não prescritos.

Não é admitida a compensação de Bases Imponibles Negativas que procedam de uma Provisión por depreciación de acciones da entidade vinculada a 100% que, por sua vez, deriva de uma diminuição do respectivo valor contabilístico por se haver dotado uma Provisión por depreciación de acciones que fiscalmente não seria dedutível, tal como é reconhecido pela própria entidade ao ter realizado um ajustamento positivo pelo referido montante.

É confirmada a sanção visto que fica assente a culpa na pretendida interposição de uma sociedade para tratar de conseguir a improcedente dedutibilidade fiscal de uma provisão por depreciación da carteira.

N.º de Resolução: 00/2766/2008

Data: 13/05/2009

Resumo do Boletín Oficial del Estado

Resolución de 1 de Julho de 2011, da Intervención General de la Administración del Estado, pela qual são aprovadas as normas contabilísticas relativas aos fundos sem personalidade jurídica a que se refere o apartado 2 do artigo 2 da Ley General Presupuestaria e ao registo das operações de tais fundos nas respectivas entidades do sector público administrativo.

BOE de 12.07.2011

Orden EHA/1881/2011, de 5 de Julho, pela qual é aprovado o modelo 763 de autoliquidação do Impuesto sobre Actividades de Juego nos casos de actividades anuais ou plurianuais, se determina a forma e os prazos da sua apresentação e se regulam as condições gerais e o procedimento para a sua apresentação electrónica e se modifica a Orden EHA/2027/2007, de 28 de Junho, que regulamenta parcialmente o Real Decreto 939/2005,

de 29 de Junho, que aprova o Reglamento General de Recaudación relativamente às entidades de crédito que prestam serviços de colaboração na gestão da cobrança da Agencia Estatal de Administración Tributaria.

BOE de 08.07.2011

Convenção entre el Reino de España y la República de Panamá para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património e prevenir a evasão fiscal, celebrada em Madrid em 7 de Outubro de 2010.

BOE de 04.07.2011

Orden EHA/1843/2011, de 30 de Junho, pela qual se regula a publicação de anúncios na Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para a notificação para comparecência.

BOE de 04.07.2011

REVISTA

Fiscal

