Acórdãos STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	**01076/09**
Data do Acordão:	**03-03-2010**
Tribunal:	**2 SECÇÃO**
Relator:	**ISABEL MARQUES DA SILVA**
Descritores:	**IMPUGNAÇÃO JUDICIAL** **CADUCIDADE** **IVA**
Sumário:	I - O prazo de 4 anos, de caducidade do direito de liquidação, estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, é de aplicação aos factos tributários ocorridos a partir de 1-1-1998 - por força do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 389/98, de 17-12, que aprovou a LGT (entrada em vigor no dia 1-1-1999, nos termos do artigo 6.º deste Decreto-Lei n.º 389/98). II - Depois da redacção do n.º 4 do artigo 45.º da LGT pelo artigo 43.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30-12, o prazo, de 4 anos, em relação ao IVA, conta-se, não «a partir da data em que o facto tributário ocorreu», mas «a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto». III - Atendendo a que o efeito extintivo do direito à liquidação do IVA é o decurso do "inteiro" prazo de caducidade e não a ocorrência do seu "dies a quo", a nova redacção do n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária é aplicável ao prazo em curso, atento ao disposto na parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil. IV - A aplicação do artigo 45.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, ao caso dos autos, não se mostra inadmissível, mas adequada, nem consubstancia uma violação dos princípios constitucionais da legalidade democrática, da não retroactividade da lei fiscal e do Estado de Direito Democrático (artigos 103.º números 2 e 3 e 2.º da Constituição).

Nº Convencional:	**JSTA000P11551**
Nº do Documento:	**SA22010030301076**
Recorrente:	**A...**
Recorrido 1:	**FAZENDA PÚBLICA**
Votação:	**UNANIMIDADE**

Aditamento:

Texto Integral

Texto Integral:

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

- Relatório -

1 – A…, S.A., com os sinais dos autos, recorre para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa, de 26 de Dezembro de 2008, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, relativas aos períodos de Fevereiro a Junho de 2002, para o que apresentou as conclusões seguintes:

1ª O IVA configura um imposto de obrigação única, sendo a tributação devida por cada um dos factos tributários ocorridos num certo período de tempo, não inquinando esta qualificação o facto de o respectivo apuramento e pagamento assumirem certa periodicidade;

2ª As normas que regulam a caducidade de direitos reportam-se às relações subjectivas materiais e cuja regulação é feita por normas substantivas integrada em Código ou insertas em outros diplomas legais, o que determina desde logo que estão sujeitas aos princípios gerais de aplicação temporal das normas de direito substantivo consagrados no artigo 12º do CC. No caso concreto e perante a natureza substantiva das normas que regulam o instituto da caducidade, não se pode sequer falar em "retroactividade" porquanto o facto tributário é instantâneo e ocorreu na vigência da lei antiga;

3ª O imposto subjacente às liquidações impugnadas, IVA, deveria ter sido liquidado no prazo de quatro anos a contar da data do facto tributário, por força do disposto no art.º 45.º da LGT, na redacção original, por se tratar de imposto de obrigação única. Por via da alteração promovida pela Lei 32º-B/2002, de 30 de Dezembro, passou-se a dispor que, quanto ao IVA, o prazo de caducidade se conta desde o início do ano seguinte àquele a que o imposto diz respeito;

4ª Resulta da sentença recorrida que a nova redacção do art. 45, nº 4 da LGT determina um alongamento do prazo de caducidade, por força da postcipação do seu momento inicial, pelo que, e tratando-se de alteração de prazo, deve

recorrer-se à regra, no caso, do artigo 297.º, n.º 2 do CC, para assim concluir que na data em que a recorrente foi notificada das liquidações impugnadas, 28 de Agosto de 2006, ainda não se encontrava cumprido o prazo de caducidade;
5ª Não existindo disposições transitórias sobre a aplicação da nova redacção do artigo 45.º n.º 4 da LGT, emergente da redacção em análise, será de aplicar às liquidações impugnadas a redacção que vigorava à data dos factos tributários, ou seja em cada um dos factos tributários ocorridos nos meses de Fevereiro a Junho de 2002, porquanto o disposto no artigo 45.º, n.º 4, na redacção em análise, apenas será aplicável a factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 2003, sob pena de ocorrer violação do princípio da retroactividade da lei fiscal, previsto, designadamente, nos artigos 103º da CRP e 12.ª da LGT.
6ª Decidir em sentido contrário será admitir e permitir que sua aplicação retroactiva, uma vez que nos momentos de ocorrência dos factos tributários em referência a referida redacção do artigo 45.º, n.º 4, da LGT não vigorava na ordem jurídica.
7ª Nestes termos, a aplicação do artigo 45.º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro mostra-se inadmissível, consubstanciando uma violação dos princípios constitucionais da legalidade democrática, da não retroactividade da lei fiscal e do Estado de Direito Democrático, respectivamente plasmados nos artigos 103º, nº 2 e 3, e 2.º da CRP, padecendo, em consequência, o sentido decisório perfilhado pelo tribunal "a quo" de erro de julgamento;
8ª A redacção dada pela Lei 32-B/2002 de 30/12 ao nº 4 do art. 45 da LGT, não veio alongar nem aumentar o prazo de caducidade do direito à liquidação que assim se manteve nos quatro anos, mesmo para o IVA, apenas com a particularidade de, por opção legislativa, quanto a ele, de que o início da contagem do prazo se verifica apenas no início do ano civil seguinte àquele em que se verifica o facto tributário, ou seja, em regra, mais tarde, para efeito da contagem do prazo de caducidade, não sendo por isso caso de aplicação da norma do art.º 297.º n.º 2 do Código Civil por não ocorrer situação de alteração de prazos;
9.ª O legislador pretendeu, apenas, que o prazo de caducidade deste imposto se iniciasse a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a

exigibilidade do imposto. Pelo exposto nas conclusões anteriores constata-se que tal alteração legal tem, notoriamente, carácter inovador sendo, por isso, de aplicação apenas para o futuro, logo afastada a sua aplicação à questão dos presentes autos;
10.ª Assim e por imposição quer do artigo 12 do CC quer do art. 12.º, n.º 1 da LGT, o artigo 45.º n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, não é aplicável às liquidações impugnadas, uma vez que os factos tributários subjacentes às mesmas ocorreram em datas anteriores (em Fevereiro e Junho de 2002) ao momento da sua entrada em vigor;
11ª Não obstante o exposto nas conclusões anteriores, e seguindo a fundamentação da sentença recorrida, a verdade é que o referido art. 297, n.º 2 do CC, regulando a aplicação de um prazo mais longo, por via da verificação de alteração de prazos fixados por Lei ou judicialmente, impõe, na sua parte final, que: "… mas computar-se-á neles todo o tempo decorrido desde o seu momento inicial." Ou seja, o prazo decorrido, nos termos da Lei anterior, não é desprezado ou ignorado mas, ao contrário, deve ser computado no novo prazo. Tal apreciação não foi efectuada na sentença recorrida, pelo que ocorre erro de julgamento;
12ª Assim e ainda que aplicando integralmente a regra contida no art. 297, n.º 2 do CC, para efeitos da contagem do prazo de quatro anos de caducidade das liquidações impugnadas, deve, para o seu cômputo global, ter-se em conta o prazo inicial decorrido desde Fevereiro de 2002 e Junho de 2002, respectivamente, até à data da entrada em vigor da nova redacção do art. 45, nº 4 da LGT, ou seja 10 meses ou 6 meses, respectivamente;
13ª Resultando assim que à data da notificação das liquidações impugnadas à Recorrente, 28 de Agosto de 2006, já havia decorrido o respectivo prazo de caducidade, ainda que contado nos termos do art. 45, nº 4 da LGT, na redacção em análise, e cumprida a regra prevista na totalidade do art. 297, nº 2 do CC;
14ª Em conclusão e sendo procedentes as conclusões anteriores deve, ser revogada a sentença recorrida, por violação dos preceitos legais citados, e substituída por outra que declare que as liquidações impugnadas foram notificadas à recorrente para além do respectivo prazo de caducidade e em consequência julgue a impugnação improcedente, pois só assim se fará JUSTIÇA.

O presente recurso foi dirigido pela recorrente ao Tribunal Central Administrativo Sul (cfr. requerimento de interposição de recurso, a fls. 76 dos autos), que, por Acórdão de 15 de Julho de 2009 (a fls. 103 a 113 dos autos), atendendo a que o recurso *só tem fundamento em matéria de direito,* se veio a julgar incompetente em razão da hierarquia para dele conhecer e competente o Supremo Tribunal Administrativo por Acórdão de 15 de Julho de 2009 (a fls. 103 a 113 dos autos).
Na sequência do referido Acórdão, a recorrente requereu, nos termos do n.º 2 do artigo 18.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a remessa dos autos a este Tribunal, que é o competente em razão da hierarquia para dele conhecer, *ex vi* dos artigos 280.º, n.º 1 do CPPT e 12.º, n.º 5, 26.º, alínea b) e 38.º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).
2 – Não foram apresentadas contra-alegações.
3 – O Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal entendeu não dever pronunciar-se pois *sobre o mérito do recurso pronunciou-se já o M.P. junto do Tribunal Central Administrativo Sul* (cfr. fls. 121, verso, dos autos).
Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

- Fundamentação -

4 – Questões a decidir

É a de saber se à determinação do termo inicial de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA relativo a Fevereiro e Junho de 2002 se aplica o disposto no n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária na redacção vigente à data da ocorrência do facto tributário ou, ao invés, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.
Entendendo-se ser aplicável o artigo 45.º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, haverá que julgar se, como alegado, essa aplicação consubstancia uma *violação dos princípios constitucionais da legalidade democrática, da não retroactividade da lei fiscal e do Estado de Direito Democrático* (artigos 103º, nº 2 e 3, e 2.º da CRP).

5 – Matéria de facto

Na sentença do objecto do presente recurso foram dados como provados os seguintes factos:
1. *A impugnante exerce a actividade de "Comércio por grosso de vestuário e acessórios", CAE 51.421, estando enquadrada no regime normal trimestral de IVA;*
2. *No ano de 2006, foi sujeita a uma acção de inspecção*

interna abrangendo o exercício de 2002;
3. *Em resultado da acção de inspecção, foram propostas, entre outras, correcções à matéria tributável do IVA, referenciada ao período de Fevereiro/2002 e Junho/2002, na importância de € 219.273,98 (relatório de inspecção tributária, parecer e despacho, fls. 27 e ss. do apenso instrutor);*
4. *Em sequência, foram efectuadas as liquidações adicionais de IVA e Juros Compensatórios que constam das notificações que constituem fls. 8 a 12 dos autos;*
5. *As liquidações foram emitidas em 12/08/2006, foram notificadas à impugnante em 28/08/2006 e têm como data limite de pagamento 31/10/2006 (informação de fls. 38);*
6. *A impugnação deu entrada no Serviço de Finanças de Odivelas em 06/11/2006 conforme carimbo aposto a fls. 3.*
6 – Apreciando.
6.1 Da aplicabilidade do n.º 4 do artigo 45.º da LGT, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro ao caso dos autos
A sentença recorrida, a fls. 61 a 70 dos autos, julgou improcedente a impugnação deduzida pela ora recorrente, considerando *estando em causa liquidações de IVA dos períodos de Fevereiro/2002 e Junho/2002 e contando-se o prazo de caducidade de quatro anos a partir do início do ano civil seguinte ao da exigibilidade do imposto, isto é, 01/01/2003, manifesto é que na data em que a impugnante foi notificada das liquidações (28/08/2006), tal prazo ainda se não havia completado* (cfr. sentença, a fls. 69 e 70 dos autos).
Fundamentou-se o decidido no Acórdão deste Tribunal de 26 de Novembro de 2008 (rec. n.º 0598/08) a cuja doutrina expressamente adere e que transcreve no segmento relevante (cfr. sentença, a fls. 66 a 69 dos autos).
Este sentido decisório foi igualmente acolhido noutros Acórdãos deste Supremo Tribunal, nos quais, perante questão substancialmente idêntica, se decidiu em termos similares (cfr. os Acórdãos de 20 de Maio de 2009, rec. n.º 293/09 e de 25 de Junho de 2009, rec. n.º 1109/08).
É este o entendimento que igualmente perfilhamos relativamente à questão em apreço, pois que se trata de matéria onde a certeza e segurança jurídica, e não os valores de justiça material, constituem valores fundamentantes do próprio instituto da caducidade (como da prescrição).
Entendemos pois que à determinação do termo inicial de

contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação de IVA relativo a Fevereiro e Junho de 2002 se aplica o disposto no n.º 4 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, na redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, não se consubstanciando tal aplicação numa aplicação retroactiva daquela disposição legal, pois que o facto extintivo do direito a liquidar não é instantâneo, ao contrário do alegado (cfr. conclusão 2.ª das alegações de recurso), uma vez que o efeito extintivo do direito de liquidar apenas opera no termo do prazo e este estava ainda em curso à data da entrada em vigor da lei nova.

Ora, na lição de BAPTISTA MACHADO (*Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 13.ª reimpress., Coimbra, Almedina, 2002, p. 235), «(…) nada impede que a lei nova se aplique a factos passados que ela assume como pressupostos impeditivos ou desimpeditivos (isto é, como pressupostos negativos ou positivos) relativamente à questão da validade ou admissibilidade da situação jurídica, questão essa que é da sua exclusiva competência”».

E continua o insígne Mestre, a páginas 242/243, «tendo o decurso global do prazo o valor de um facto constitutivo (ou extintivo) de um direito ou situação jurídica, se tal prazo ainda se encontrava em curso no momento do início de vigência da lei nova, é porque tal situação jurídica ainda não se encontrava constituída (ou extinta) neste momento. Logo, cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova».

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

Pelo exposto, embora com diferente fundamentação da adoptada, entende-se que a decisão recorrida bem julgou

não verificada a caducidade do direito à liquidação dos tributos em causa no momento em que estes foram notificados à contribuinte.
Improcedem, pois, as alegações da recorrente sintetizadas nas conclusões 1.ª a 6.ª e 8.ª a 10.ª das suas alegações de recurso e desnecessário se torna o conhecimento das sintetizadas nas conclusões 11.ª a 13.ª das suas alegações.
6.2 Da alegada inconstitucionalidade da solução perfilhada, por violação dos princípios constitucionais da legalidade democrática, da não retroactividade da lei fiscal e do Estado de Direito Democrático (artigos 103º, nº 2 e 3, e 2.º da CRP)
Alega a recorrente, mas sem fundamentação convincente, que *a aplicação do artigo 45.º, n.º 4, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro mostra-se inadmissível, consubstanciando uma violação dos princípios constitucionais da legalidade democrática, da não retroactividade da lei fiscal e do Estado de Direito Democrático, respectivamente plasmados nos artigos 103º, nº 2 e 3, e 2.º da CRP* (cfr. conclusão 7.ª das suas alegações de recurso).
Para que assim fosse, necessário era que a recorrente tivesse demonstrado haver sido efectuada aplicação retroactiva da norma, o que pressuporia ter esta sido aplicada a um facto pretérito, inteiramente decorrido à sombra da lei antiga – o que não sucedeu no caso dos autos, como se demonstrou, pois que o prazo de caducidade estava ainda a decorrer aquando da entrada em vigor da lei nova, não havendo, pois, retroactividade em sentido próprio, - ou que o princípio constitucional da protecção da confiança, decorrente da ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República) não consentiria na aplicação ao caso da lei nova, pois que esta se traduziria numa "irretroactividade intolerável", que afectaria de forma inadmissível o núcleo essencial de direitos fundamentais, o que não se vislumbra que ocorra no caso dos autos.
Improcede, pois, a alegada inconstitucionalidade *do sentido decisório perfilhado* e bem assim o alegado e sintetizado na conclusão 7.ª das alegações da recorrente.

– Decisão –

7 - Termos em que, face ao exposto e com a presente fundamentação, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso,

confirmando a decisão recorrida.
Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.
Lisboa, 3 de Março de 2010 - *Isabel Marques da Silva* (relatora) - *Brandão de Pinho* - *António Calhau.*