

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0764/11
Data do Acórdão:	28-09-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	PEDRO DELGADO
Descritores:	IVA PRESCRIÇÃO INÍCIO DO PRAZO APLICAÇÃO DA LEI FISCAL NO TEMPO CONSTITUCIONALIDADE
Sumário:	<p>I - Estando em causa uma dívida de IVA referente ao ano de 2002, e sendo este imposto de obrigação única (e não um imposto periódico) o termo inicial do prazo de prescrição (de 8 anos) que se contava, à luz da inicial redacção do nº 1 do art. 48º da LGT, a partir da data da ocorrência dos respectivos factos tributários e não a partir do início do ano civil seguinte, passou a contar-se, por via da alteração que o artº. 40º da Lei nº 55-B/2004 introduziu neste nº 1, a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto, ou seja, no caso, a partir de 1/1/2003.</p> <p>II - A aplicação do artigo artº 48º, nº 1 da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 55-B/2004 de 30 de Dezembro, ao caso dos autos, não se mostra inadmissível, mas adequada, nem consubstancia uma violação dos princípios constitucionais da proibição de retroactividade da lei fiscal artigo 103º, n.º 3 da Constituição da República e da protecção da confiança, decorrente da ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República).</p>

Nº Convencional:	JSTA000P13294
Nº do Documento:	SA2201109280764
Recorrente:	A..., S.A.
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:	
-------------	--

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I – Vem a A..., SA, recorrer para este Supremo Tribunal da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Braga, de 4 de Abril de 2011, proferida nos autos de Reclamação de Actos do Órgão de Execução Fiscal 483/11.3BEBRG, decisão essa que julgou procedente a reclamação apresentada quanto às dívidas de IRC de 2000 e 2001, que julgou prescritas, e improcedente relativamente às dívidas de IVA de 09/2002, por não ter ocorrido aquela causa extintiva.

Termina as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

«A) A Recorrente discorda do aresto recorrido, na parte em que este julgou improcedente a prescrição da dívida de IVA referente ao terceiro trimestre de 2002, no montante de 2.764,37 euros.

B) À data da ocorrência dos factos tributários o artigo 48º, nº 1 da LGT previa que o prazo de prescrição de 8 anos, começa a contar-se, para os impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

C) Portanto, resulta com meridiana clareza que no que respeita à dívida de IVA referente ao terceiro trimestre de 2002, tratando-se de um imposto de obrigação única, o termo *a quo* do prazo prescricional ocorreu em 10.11.2002 tendo ocorrido o termo *ad quem* em 10.11.2011.

D) Nesta conformidade, tendo a citação da Recorrente tido lugar apenas em 3 de Dezembro de 2010, a mesma não é idónea para interromper a prescrição que havia ocorrido, recorde-se, em 10.11.2010.

E) Em rigor, a alteração operada pelo artigo 40º da Lei 55-8/2004 ao artigo 48º, n.º 1 da LGT, no sentido do prazo de prescrição passar a contar-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto apenas pode vigorar para o futuro.

F) Com efeito, o IVA configura um imposto de obrigação única sendo a tributação devida por cada um dos factos tributários ocorridos num certo período de tempo, instantâneo, que se não renova,

antes se esgotando nesse acto.

G) Destarte, o facto tributário ocorreu antes da entrada em vigor da nova redacção do artigo 48º, n.º 1 da LGT, tendo-se verificado e consumado na anterior redacção de tal preceito.

H) A alteração em causa não reveste portanto a configuração de um novo regime a aplicar ao conteúdo de situações e factos com relevância jurídica já constituídas e consumadas no período de vigência da lei anterior.

I) Outrossim, a redacção inovadora prende-se com o facto produtor de certo efeito ou seja determina que o prazo de prescrição das dívidas respeitantes a IVA apenas se inicie a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

J) Pelo que é mister concluir que apenas pode aplicar-se aos factos novos ocorridos após a sua entrada em vigor.

K) Não pode portanto prosseguir o entendimento sufragado na Sentença de que se recorre, ao afirmar que o disposto no citado n.º 1 do artigo 48º da LGT, com a alteração introduzida pela Lei n.º 55-8/2004, se aplica aos factos tributários constituídos e consumados na vigência da anterior redacção.

L) Como salienta Jorge Bacelar Gouveia: *"a chave da determinação da retroactividade reside [...] na localização do nascimento do imposto, que é o da formação do facto tributário – não de qualquer outro momento posterior, como o do acto de liquidação."*

M) Ora, no caso dos autos, o facto tributário gerador da obrigação de imposto ocorreu, relembre-se, em 10.11.2002, sendo portanto anterior à entrada em vigor da nova redacção do artigo 48º, n.º 1 da LGT.

N) Nesta conformidade, tendo o facto ocorrido antes da entrada em vigor da alteração legislativa, a aplicação desta à situação fáctica consumada bule com o princípio da retroactividade plasmado no artigo 103º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa ("CRP").

O) Tal como afirmou o Tribunal Constitucional no seu Acórdão n.º 128/09, de 12 de Março de 2009: *"Decorre deste preceito constitucional que qualquer norma fiscal desfavorável (não se entrando aqui na questão de saber se normas fiscais favoráveis*

podem, e em que medida, ser retroactivas) será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroactiva, sendo a expressão 'retroactividade' usada, aqui, em sentido próprio ou autêntico: proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável (...)"

P) Pelo exposto, não pode prosseguir o entendimento plasmado na Sentença de que se recorre, ao aplicar a nova redacção do artigo 48º, n.º 1 ao caso vertente, sob pena de ilegalidade por violação do princípio da proibição de retroactividade da lei fiscal consagrado no artigo 12º da LGT, sendo que interpretação contrária será inconstitucional por violação directa do artigo 103º, n.º 3 da CRP.

Acresce que,

Q) De uma banda, a prescrição das obrigações tributárias, *maxime*, a fixação do prazo e o elenco das causas de interrupção ou suspensão, está ainda sujeita ao exigente princípio da legalidade tributária, uma vez que constitui um elemento essencial da relação jurídico tributária (cfr. artigo 103º, n.º 2 da CRP e artigo 8º da LGT).

R) E, de outra banda, tal como ensina José Casalta Nabais: "*O princípio da não retroactividade dos impostos [...] é, em geral, reconduzido ao princípio da protecção da confiança ínsito na ideia de Estado de direito democrático, ou mesmo ao princípio da capacidade contributiva.*"

S) Com efeito, também o princípio da segurança jurídica limita o legislador na edição de normas fiscais retroactivas, desfavoráveis ao contribuinte, constituindo uma marca indelével de um Estado de Direito, como salvaguarda dos cidadãos face aos poderes dos entes públicos, e do qual encontramos tradução no artigo 12º, n.º 3 da LGT.

T) A tutela das legítimas expectativas do contribuinte em matéria de impostos representa pois um direito fundamental à segurança e certeza tributária, que se acha vertido no artigo 2.º da Constituição, enquanto decorrência do princípio do Estado de Direito Democrático.

U) Para o Tribunal Constitucional há lugar à tutela do princípio da segurança jurídica quando verificados

os seguintes dois critérios: "a) afectação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda b) quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição, desde a 1ª revisão). "

V) No caso vertente, é manifesto que a Recorrente não poderia razoavelmente contar com a alteração concretizada pela Lei n.º 55/2004, pelo que, é inadmissível, ante o princípio do Estado de direito democrático, uma afectação das suas legítimas expectativas.

W) Assim, mesmo considerando, sem conceder, não estarmos perante um facto consumada na vigência da anterior redacção do artigo 48º, n.º1 da LGT, sempre se teria de atender à intolerável frustração das legítimas expectativas da Recorrente.

X) Pelo que, salvo o devido respeito, a Recorrente também por esta via não se conforma com o entendimento lavrado na Doute Sentença ao não declarar prescrita a mencionada dívida de IVA.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso (cf. fls. 316 e segs), apoiando-se para tanto na

jurisprudência deste Supremo Tribunal

Administrativo proferida em casos semelhantes, nomeadamente os Acórdãos de 29/9/10 e de 17/3/11, proferidos nos recursos 0498/10 e 0177/11, concluindo que a alteração que foi efectuada quanto ao início do compute do prazo de prescrição da dívida de I.V.A. que se encontrava a decorrer não implicou alteração retroactiva que fosse constitucionalmente proibida, nem se mostrando por isso atingido outro direito constitucionalmente protegido.

Em sede factual apurou-se na primeira instância a seguinte matéria de facto com relevo para a decisão

da causa:

«1. Nos autos verifica-se a existência de duas notificações/penhora, dando conhecimento da penhora de dois veículos e procedendo à notificação das penhoras e à citação para a execução;

2. Nessa citação encontra-se identificada a liquidação referente ao IRC de 2000 (quantia exequenda de 32.428,54€ acrescida de 7.783,20€ de juros), e "outros" no valor de 96.755,55€ a que acrescem 14.538,11€ de Juros (cfr. fls 19 do processo apenso);

3. Tal notificação/citação ocorreu por carta registada com A/R remetido para B..., Lda, sita no largo ..., nº... em Lisboa, depois de ter sido devolvida com a menção de desconhecido" na R. ..., nº ..., ...º, ..., em Braga;

4. O A/R encontra-se assinado por ..., Lx 27/11/07 - cfr. fls 22 do processo apenso, que aqui se dá por integralmente reproduzido.

5. A reclamante teve conhecimento da execução em 3 de Dezembro de 2010.

6. Na sequência de requerimento da ora reclamante, foi proferido despacho, datado de 25 de Janeiro de 2011, da autoria do Sr. Chefe do Serviço de Finanças de Braga, que não declarou prescritas as dívidas relativas a IRC de 2000 e 2001 e IVA de 09/2002, argumentando que: *"(, ..) a reclamante foi citada na execução, em 27 de Novembro de 2007, relativamente às dividas de IRC de 2000 e 2001, e em 3 de Dezembro de 2010, quanto ao IVA de 09/2002, pelo que foi interrompido o prazo de prescrição antes de terem decorrido 8 anos.*

Foram dispensados os vistos dos Exmos. Adjuntos, atento o carácter urgente do processo

São duas as questões objecto do presente recurso:

- Saber qual o momento a partir do qual se conta o prazo de prescrição da dívida exequenda de IVA, nomeadamente saber se se aplica ou não ao caso subjudice o artº 48º, nº 1 da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei 55-B/2004 de 30 de Dezembro.

- Saber se da aplicação da referida redacção do artigo 48º, n.º 1 ao caso vertente, decorre ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da proibição de retroactividade da lei fiscal artigo 103º, n.º 3 da Constituição da República e da protecção da

confiança, decorrente da ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República).

II. Apreciando e decidindo:

1. Em relação à primeira questão - saber qual o momento a partir do qual se conta o prazo de prescrição da dívida exequenda de IVA- pronunciou-se a sentença recorrida no sentido de que o disposto no citado n.º 1 do artigo 48º da LGT, com a alteração introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, se aplica aos factos tributários constituídos e consumados na vigência da anterior redacção.

Deste entendimento discorda a recorrente alegando que o novo regime apenas pode aplicar-se aos factos novos ocorridos após a sua entrada em vigor. Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, a Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro veio dar nova redacção ao artigo 48º nº 1 da LGT, dispondo o mesmo que : «1 - As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.»

Dispunha a anterior redacção daquele normativo que as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

Trata-se pois de um problema de aplicação de leis no tempo, relativo ao modo de contagem do prazo de prescrição do IVA, o qual, como é sabido, é um imposto de obrigação única.

À situação sub judice será assim aplicável o disposto no artº 12º, nº 2 do Código Civil que estabelece que «quando a lei dispõe sobre as condições de validade

substancial ou formal de quaisquer factos ou sobre os seus efeitos, entende-se, em caso de dúvida, que só visa os factos novos; mas, quando dispuser directamente sobre o conteúdo de certas relações jurídicas, abstraindo dos factos que lhes deram origem, entender-se-á que a lei abrange as próprias relações já constituídas, que subsistam à data da sua entrada em vigor».

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

Não se verifica pois, como demonstra aquele autor, qualquer retroactividade já que é na vigência da lei nova que se vem a verificar o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária, que é duradouro (implica o decurso completo de um prazo) e não instantâneo.

Ora à data da entrada em vigor da referida Lei 55B/2004 ainda estava em curso o prazo de prescrição da dívida exequenda de IVA, pelo que será aplicável no cômputo de tal prazo a lei nova, como se decidiu na sentença recorrida.

Acresce dizer, como sublinha o Exmº Procurador-Geral Adjunto no parecer de fls. 319, que entendimento idêntico vem sendo afirmado pela jurisprudência desta secção do S.T.A., a propósito da alteração do prazo de caducidade da liquidação, após a alteração introduzida no nº 4 do art. 45º da L.G.T. pela Lei nº 32-B/2002, de 30/12, como pode ver-se, entre outros, dos acs. de 26/11/08, no rec. nº 598/08; de 20/5/09, no rec. nº 293/09; de 25/6/09, no rec. nº 1109/08; de 3/3/10, no rec. nº 1076/09; e de 30/6/10, nos recs. nºs. 0158/10 e 0201/10, de 15.09.2010, no recurso 0545/10, de 05.05.2010, rec. nº 0115/10, e de 20.05.2009, no rec. 293/09, e veio a ser adoptado em casos semelhantes ao dos presentes autos -cfr. ainda os acórdãos de 29.09.2010 e de 17.03.11, respectivamente nos recs. 0498/10 e 0177/11, todos in www.dgsi.pt.
2. Quanto à segunda questão – da pretensa

ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da proibição de retroactividade da lei fiscal (artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República) e da protecção da confiança, decorre já da argumentação exposta que não poderá proceder o raciocínio da recorrente.

Como se viu é na vigência da lei nova que se vem a verificar o facto extintivo do direito à cobrança coerciva da dívida tributária, que é duradouro (implica o decurso completo de um prazo) e não instantâneo.

Ora, como vem afirmando o próprio Tribunal Constitucional, na sua mais recente jurisprudência em matéria fiscal, designadamente nos acórdãos n.os 128/2009 e 85/2010 e 399/10 de 27.10.2010, a retroactividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, CRP é somente a autêntica.

Conforme se refere naquele primeiro acórdão: “A retroactividade proibida no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição é a retroactividade própria ou autêntica.

Ou seja, proíbe-se a retroactividade que se traduz na aplicação de lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova)." Assim para que ocorresse retroactividade autêntica ou própria seria necessário que a norma tivesse sido aplicada a um facto passado, inteiramente decorrido ao abrigo da lei antiga, o que, como se demonstrou, não sucedeu.

Do mesmo modo não se vislumbra qualquer violação do princípio constitucional da protecção da confiança, decorrente da ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da Constituição da República).

Nesta matéria, a jurisprudência do Tribunal Constitucional (cf. Acórdãos 128/09 e 287/09) sobre o princípio da segurança jurídica na vertente material da confiança, vem afirmando que para que esta última seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais:

- «a) a afectação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda
- b) quando não for ditada pela necessidade de

salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar-se prevaletentes (deve recorrer-se, aqui, ao princípio da proporcionalidade, explicitamente consagrado, a propósito dos direitos, liberdades e garantias, no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição)». Dois aspectos são salientados pelo do Tribunal Constitucional: Em primeiro lugar, e tendo em conta a *autorevisibilidade* das leis, “não há (...) um direito à *não-frustração* de expectativas jurídicas ou a manutenção do regime legal em relações jurídicas duradouras ou relativamente a factos complexos já parcialmente realizados» (Acórdão nº 287/90). Por outro lado o princípio implica uma ideia de protecção da confiança dos cidadãos e da comunidade na estabilidade da ordem jurídica e na constância da actuação do Estado. Porém, a confiança, aqui, não é uma confiança qualquer: se ela não reunir os requisitos que acima ficaram formulados a Constituição não lhe atribui protecção (cf. Acórdão 128/09).

Haverá assim que proceder, em cada caso, como se sublinha no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 304/2001, «a um justo balanceamento entre a protecção das expectativas dos cidadãos decorrentes do princípio do Estado de direito democrático e a liberdade constitutiva e conformadora do legislador, também ele democraticamente legitimado, legislador ao qual, inequivocamente, há que reconhecer a legitimidade (senão mesmo o dever) de tentar adequar as soluções jurídicas às realidades existentes, consagrando as soluções mais acertadas e razoáveis, ainda que elas impliquem que sejam ‘tocadas’ relações ou situações que, até então, eram regidas de outra sorte».

Sendo que só uma retroactividade intolerável, que afecte de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos, viola o princípio de protecção da confiança, ínsito na ideia do Estado de direito democrático - (cfr. os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 287/90, de 30 de Outubro, de 11/83, de 12 de Outubro de 1982, Acórdãos do Tribunal Constitucional, 1.º Vol., pp. 11 e segs.; no mesmo sentido se havia já pronunciado

a Comissão Constitucional, no Acórdão n.º 463, de 13 de Janeiro de 1983, publicado no Apêndice ao Diário da República de 23 de Agosto de 1983, p. 133 e no Boletim do Ministério da Justiça, n.º 314, p. 141, e se continuou a pronunciar o Tribunal Constitucional, designadamente através dos Acórdãos n.ºs 17/84 e 86/84, publicados nos 2.º e 4.º Vols. dos Acórdãos do Tribunal Constitucional, a pp. 375 e segs. e 81 e segs., respectivamente). Ora não é isso que se verifica no caso em apreço. Com efeito, não pode dizer-se que no caso concreto a afectação das expectativas da recorrente quanto ao cômputo do prazo de prescrição tenha sido arbitrária ou deva considerar-se demasiado onerosa. Daí que não seja intolerável e constitucionalmente inadmissível.

Isso só sucederia, se não houvesse fundamento material (um interesse público relevante) capaz de justificar a mutação operada na ordem jurídica - uma mutação que, então, se apresentaria como imprevisível e injustificada, não podendo os cidadãos contar com ela.

Não se verifica, pois a invocada inconstitucionalidade do sentido decisório da sentença recorrida, pelo que improcederá, também, nesta parte, a argumentação da recorrente.

III-DECISÃO

Nestes termos acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se o julgado recorrido. Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de Setembro de 2011. – *Pedro Delgado* (relator) – *Casimiro Gonçalves* – *Ascensão Lopes*.