



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

20 de Fevereiro de 1998

## APÊNDICE

---

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção  
(Contencioso Tributário)  
Decisões em subsecção  
em matéria de contencioso aduaneiro  
durante o 2.º trimestre de 1996**

## Acórdão de 17 de Abril de 1996.

### Assunto:

*Recursos jurisdicional. Conclusões da alegação do recurso. Improcedência.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — No recurso interposto de uma decisão jurisdicional, as conclusões da respectiva alegação têm de corporizar os eventuais vícios — de forma ou de fundo — da decisão recorrida, não podendo limitar-se a atacar o acto tributário que fora impugnado.*

*II — Assim, ao recorrer de um acórdão do T.T. de 2ª Instância para o STA, não pode o recorrente limitar-se a reproduzir as conclusões apresentadas no recurso para aquele tribunal, alheando-se, totalmente, dos fundamentos do aresto recorrido.*

*III — Se assim proceder, tais conclusões são ineficazes para obter a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.*

Recurso n.º 19 275 de que é recorrente Estoril-Sol, S.A. e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Exm.º Cons.º. Dr.º. Coelho Dias.

Acordam, em conferência, na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. "Estoril-Sol, S.A.", inconformada com o acórdão de fls.120, do T.T. de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do T.T. Aduaneiro de Lisboa, a qual mantivera o acto de liquidação de direitos aduaneiros, IVA e demais imposições, no total de 590.863\$00 de que havia recorrido, vem, agora, interpor recurso desse aresto para este STA, assim concluindo, em síntese, a sua alegação:

a) O art.34º do DL.48.912, de 18 Março 69, e o art.84 do DL.422/89, de 2 Dez., criaram um regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) Regime esse vertido para o contrato relativo à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.6.85;

c) Este regime, já consagrado no DL.14.643, de 3 Dez.27, institui um sistema de exclusão dos concessionários de *quaisquer impostos* gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força daquele regime substitutivos, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) Tal regime abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, pois o importador se encontra, neste caso, numa relação directa com o Estado, como sucedia no imposto de transacções;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento

da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por tal regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda que esse regime abrange o IVA e direitos aduaneiros, dadas as características especiais daquele imposto e as obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se na alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, pelo Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto, não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão para a liquidação efectuada;

i) Fundamentação tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava estar a decidir contra pretensão expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) Por tudo, o acto recorrido padece do *vício de violação de lei e/ou contrato administrativo* e de *vício de forma*, devendo ser, por isso, anulado;

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no art.84º do DL.422/89, de 2 Dez.; no art.406º, 1, do C.Civil, e no art.1º do DL.256-A/77, de 17 Junho;

- Deve pois ser *revogada*, como é de justiça.

1.1. Não houve contra-alegações e, neste STA, o Exm.º Magistrado do MºPº emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

1.2. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Como se vê do acórdão recorrido, a fls.120, depois de fixada a factualidade julgada pertinente, apreciaram-se os vícios imputados ao acto de liquidação e que a sentença da 1ª instância julgará inexistentes, interpretando-se e aplicando-se as normas jurídicas com base na argumentação daquele aresto constante e que conduziu à conclusão de a decisão da instância dever manter-se, improcedendo o recurso dela interposto.

2.1. E é desse acórdão do T.T. de 2ª Instância que vem interposto, agora, recurso para este STA, com os fundamentos constantes das conclusões da respectiva alegação, de fls.136, sintetizados supra - cfr. ponto 1.

2.2. Ora, como é sabido, o recurso traduz-se num pedido de revisão da legalidade ou ilegalidade de decisão judicial, a fazer por um órgão judicial diferente (superior hierarquicamente), ou pelo mesmo, em face de especiais razões e argumentos, no caso do recurso extraordinário de revisão (art.772º, n.º1, do C.P.Civil) - cfr. Castro Mendes, "Recursos", Ed. da AAFDL, 1980, pág.4).

E, de harmonia com o estatuído no art.690º, 1, do CP.Civil, como pacificamente se tem entendido, quer na doutrina, quer na jurisprudência, o âmbito e o objecto do recurso são fixados pelas conclusões formuladas na respectiva alegação, apenas havendo que conhecer, no tribunal "ad quem", da decisão recorrida e dos vícios, de forma ou de fundo, que lhe são imputados, ressalvadas as questões de conhecimento oficioso.

Recorre-se para se reagir contra uma decisão jurisdicional que se considera não estar conforme à lei; para um tribunal superior se pronunciar sobre a decisão judicial proferida por um tribunal inferior, que, no entender do recorrente, violou a lei, por enfermar de vício de forma - nulidades ou inexistência - ou de fundo - erros de julgamento (cfr. "Direito Processual Administrativo Contencioso", de Ferreira Pinto e Guilherme da Fonseca, págs. 127 e segts.).

Assim, quando as conclusões da alegação do recorrente se alheiam da decisão recorrida, não se lhe referindo, nem criticando a fundamentação em que se baseou, são as mesmas ineficazes para a pretensão de sobre aquela recair o juízo de legalidade em que se traduz a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.

E é o que acontece no caso dos autos.

Efectivamente, conforme se constata do confronto entre a decisão recorrida e as conclusões do recurso, nestas não se põe em crise a fundamentação de direito do aresto da 2ª Instância, que serviu à decretada improcedência do recurso.

Nem tal era possível, pois que, comparando as conclusões da alegação do presente recurso com as constantes de fls.90/93, se verifica serem cópia "fiel" destas últimas, repetindo-se a argumentação que servira ao recurso para o T.T. de 2ª Instância e não faltando, sequer, a final, o pedido de revogação da sentença recorrida.

Não cabendo, aqui, averiguar das razões de tão anómalo procedimento, nem, por isso, criticá-lo, certo é que não podem deixar de extrair-se do mesmo as consequências já referidas ou seja, a total improcedência do interposto recurso, sem necessidade de outras considerações.

3. Pelo exposto, nega-se provimento ao presente recurso jurisdicional.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 17 de Abril de 1996. — João José Coelho Dias (relator) — Benjamim Rodrigues — Ernâni Marques da Silva Figueiredo. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

### Acórdão de 17 de Abril de 1996.

#### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Conclusões da alegação do recurso. Improcedência.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *No recurso interposto de uma decisão jurisdicional, as conclusões da respectiva alegação têm de corporizar os eventuais vícios - de forma ou de fundo - da decisão recorrida, não podendo limitar-se a atacar o acto tributário que fora impugnado.*
- II — *Assim, ao recorrer de um acórdão do T.T. de 2ª Instância para o STA, não pode o recorrente limitar-se a reproduzir as conclusões apresentadas no recurso para aquele Tribunal, alheando-se, totalmente, dos fundamentos do aresto recorrido.*
- III — *Se assim proceder, tais conclusões são ineficazes para obter a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.*

Recurso nº 19.300 de que é recorrente Estoril-Sol, S.A. e recorrida a Fazenda Pública e de que foi RELATOR o Exmº. Consº. Drº. COELHO DIAS.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. "Estoril-Sol, S.A.", inconformada com o acórdão de fls.120, do T.T. de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do T.F. Aduaneiro de Lisboa, a qual mantivera o acto de liquidação de direitos aduaneiros, IVA e demais imposições, no total de 151.566\$00 de que havia recorrido, vem, agora, interpor recurso desse aresto para este STA, assim concluindo, em síntese, a sua alegação:

a) O art. 34º do DL.48.912, de 18 Março 69, e o art.84 do DL.422/89, de 2 Dez., criaram um regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) Regime esse vertido para o contrato relativo à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.6.85;

c) Este regime, já consagrado no DL.14.643, de 3 Dez.27, institui um sistema de exclusão dos concessionários de *quaisquer impostos* gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força daquele regime substitutivos, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) Tal regime abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, pois o importador se encontra, neste caso, numa relação directa com o Estado, como sucedia no imposto de transacções;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por tal regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda que esse regime abrange o IVA e direitos aduaneiros, dadas as características especiais daquele imposto e as obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se na alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, pelo Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto, não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão para a liquidação efectuada;

i) Fundamentação tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava estar a decidir contra pretensão expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) Por tudo, o acto recorrido padece do *vício de violação de lei e/ou contrato administrativo* e de *vício de forma*, devendo ser, por isso, anulado;

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no art.84º do DL.422/89, de 2 Dez.; no art.406º, 1, do C.Civil, e no art.1º do DL.256-A/77, de 17 Junho;

- Deve pois ser *revogada*, como é de justiça.

1.1. Não houve contra-alegações e, neste STA, o Exmº. Magistrado do MºPº emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

1.2. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Como se vê do acórdão recorrido, a fls.195, depois de fixada a factualidade julgada pertinente, apreciaram-se os vícios imputados ao acto de liquidação e que a sentença da 1ª instância julgará inexistentes, interpretando-se e aplicando-se as normas jurídicas com base na argumentação daquele aresto constante e que conduziu à conclusão de a decisão da instância dever manter-se, improcedendo o recurso dela interposto.

2.1. E é desse acórdão do T.T. de 2ª Instância que vem interposto, agora, recurso para este STA, com os fundamentos constantes das conclusões da respectiva alegação, de fls.211, sintetizados supra - cfr. ponto 1.

2.2. Ora, como é sabido, o recurso traduz-se num pedido de revisão da legalidade ou ilegalidade de decisão judicial, a fazer por um órgão judicial diferente (superior hierarquicamente), ou pelo mesmo, em face de especiais razões e argumentos, no caso do recurso extraordinário de revisão (art.772º, nº1, do C.P.Civil) - cfr. Castro Mendes, "Recursos", Ed. da AAFDL, 1980, pág.4).

E, de harmonia com o estatuído no art.690º, 1, do CP.Civil, como pacificamente se tem entendido, quer na doutrina, quer na jurisprudência, o âmbito e o objecto do recurso são fixados pelas conclusões formuladas na respectiva alegação, apenas havendo que conhecer, no tribunal "ad quem", da decisão recorrida e dos vícios, de forma ou de fundo, que lhe são imputados, ressalvadas as questões de conhecimento oficioso.

Recorre-se para se reagir contra uma decisão jurisdicional que se considera não estar conforme à lei; para um tribunal superior se pronunciar sobre a decisão judicial proferida por um tribunal inferior, que, no entender do recorrente, violou a lei, por enfermar de vício de forma - nulidades ou inexistência - ou de fundo - erros de julgamento (cfr. "Direito Processual Administrativo Contencioso", de Ferreira Pinto e Guilherme da Fonseca, págs. 127 e segts.).

Assim, quando as conclusões da alegação do recorrente se alheiam da decisão recorrida, não se lhe referindo, nem criticando a fundamentação em que se baseou, são as mesmas ineficazes para a pretensão de sobre aquela recair o juízo de legalidade em que se traduz a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.

E é o que acontece no caso dos autos.

Efectivamente, conforme se constata do confronto entre a decisão recorrida e as conclusões do recurso, nestas não se põe em crise a fundamentação de direito do aresto da 2ª Instância, que serviu à decretada improcedência do recurso.

Nem tal era possível, pois que, comparando as conclusões da alegação do presente recurso com as constantes de fls. 159/62, se verifica serem cópia "fiel" destas últimas, repetindo-se a argumentação que servira ao recurso para o T.T. de 2ª Instância e não faltando, sequer, a final, o pedido de revogação da sentença recorrida.

Não cabendo, aqui, averiguar das razões de tão anómalo procedimento, nem, por isso, criticá-lo, certo é que não podem deixar extrair-se do mesmo as consequências já referidas ou seja, a total improcedência do interposto recurso, sem necessidade de outras considerações.

3. Pelo exposto, nega-se provimento ao presente recurso jurisdicional.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 17 de Abril de 1996. — João José Coelho Dias — Relator. — Benjamim Rodrigues — Ernâni Marques da Silva Figueiredo. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

## Acórdão de 17 de Abril de 1996.

### Assunto:

*Imposto especial de jogo. Importação de bens para o exercício de exploração de jogo por parte da concessionária. Tributação em IVA. Poderes de cognição do STA. Fundamentação. Notificação da fundamentação e consequência da sua falta.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *De acordo com o disposto no art. 84º nº 1 e 2 do Dec.lei 422/89, de 2 de Dezembro, a "não exigência" de qualquer tributação geral ou local, para além de um "imposto especial" respeita somente ao exercício da actividade do jogo.*
- II — *O IVA que incide sobre o consumo ou a despesa não recai sobre o exercício de actividades.*
- III — *A importação de bens para o exercício da actividade de exploração de jogo por parte da empresa concessionária está sujeita a IVA.*
- IV — *Nos processos julgados inicialmente pelos Tribunais fiscais aduaneiros o STA, em sede de recurso, conhece apenas da matéria de direito (artigo 21.º n.º 4 do ETAF).*
- V — *A fundamentação do acto de liquidação, elemento essencial deste é coisa diferente da notificação do mesmo acto, de tal modo que aquela se for insuficiente ou se faltar gera a invalidade do mesmo acto.*
- VI — *A notificação é um elemento exterior e posterior ao acto cuja omissão ou irregularidade acarreta apenas a ineficácia do acto em relação ao seu destinatário que pode lançar mão do disposto no art. 31º da LPTA ou do art. 222º do CPT.*

Recurso nº 19 606;

Recorrente: Estoril-Sol;

Recorrido: Fazenda Pública;

Relator: Juiz Conselheiro Abílio Bordalo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Estoril-Sol, SA, com sede no Estoril inconformada com o Acórdão do Tribunal Tributário de 2ª instância que negou provimento ao recurso do acto de liquidação referente à quantia de 112 333\$00 da

Delegação Aduaneira de Lisboa — Aeroporto relativo à importação de diversos equipamentos destinados à prática de jogos de fortuna e azar de que é concessionária, veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

a) O art. 34º do Dec.lei 48 912, de 18 de Março de 1969 e o art. 84º do Dec.lei 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substituto aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente do jogo do Estoril, firmado entre a Recorrente e o Estado Português em 17/6/85;

c) O regime em causa que já tinha sido consagrado no Dec.lei 14 643, de 3 de Dezembro de 1927, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) O regime substantivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA, mas importações de material de jogo, já que neste caso, o importador se encontra numa relação directa com o Estado à semelhança do que acontecia no imposto de transacções;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma quer como meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda — o que só por mera hipótese se admite — que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos aduaneiros em virtude daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresenta qualquer fundamentação directa ou por remissão para a liquidação efectuada;

i) Tal fundamentação era tanto ou mais justificada quanto a Administração Aduaneira não ignorava que estava a decidir contra pretensão expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo devendo, por isso, ser anulado;

l) Ao decidir em contrário a sentença recorrida violou o disposto no art. 84º do Dec.lei 422/89, de 22 de Dezembro, no art. 406º n.º 1 do Código Civil e no art. 1º do Dec.lei 256-A/77, de 17 de Junho.

Não houve contra-alegação.

O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não merece provimento em conformidade com a jurisprudência deste STA que é de manter.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O Acórdão recorrido registou a seguinte matéria de facto:

a) A recorrente como concessionária dedica-se à exploração de jogos de fortuna ou azar na zona do Estoril.

b) Tal actividade decorre do contrato de concessão de exploração outorgado em 17/6/85 e publicado no DR, III S, n.º 197 de 28/8/85.

c) A recorrente procedeu à importação de diversos equipamentos de material de jogo não existentes no mercado nacional (bilhete de despacho n.º 72081 de 22/8/88 da Delegação Aduaneira de Lisboa/Aeroporto).

d) Tais equipamentos destinavam-se a renovação e substituição do equipamento de jogo.

e) Sobre os equipamentos importados incidiram

IVA de — 108.800\$

Selo — 300\$00

Art. 10º — 3.233\$00

num total de 112.333\$00

f) Requereu ao Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais isenção de direitos aduaneiros, IVA, Selo e emolumentos gerais em 16/10/90 (fls. 38 e segs.).

g) Este pedido foi indeferido por despacho de 2/11/90 conforme consta de fls. 38.

h) A recorrente interpôs recurso para o STA do despacho de 3/8/87 (fls. 48 e segs.).

i) o STA pelo acórdão de fls. 48 e segs. negou provimento a este recurso.

j) Por despacho de fls. 174 e 174v foi decretada a suspensão da eficácia do acto a que se reportam os presentes autos.

l) A recorrente foi notificada do registo de liquidação do Bilhete de Despacho já referido por ofício de 20/9/90 da Delegação Aduaneira de Lisboa e de que deveria efectuar o respectivo pagamento em 10 dias (fls. 15).

Exposta a factualidade que esta Secção tem de acatar (art.21º n.º 4 do ETAF) impõe-se a busca da solução jurídica adequada para as questões que cabe resolver.

As questões são, como decorre do quadro conclusivo das alegações:

- a de saber se a empresa recorrente concessionária da exploração de jogo está ou não sujeita ao pagamento de IVA em relação aos bens importados e destinados a serem utilizados no exercício dessa actividade;

- se tal tributação viola o princípio da boa-fé contratual por parte do Estado;

- se no acto de liquidação ocorre vício de forma por insuficiência ou falta de fundamentação;

O Acórdão recorrido negou provimento ao recurso de primeira instância por, em síntese, considerar que nenhum dos vícios assacados ao acto de liquidação se verificavam.

Sustenta a recorrente que, como concessionária da exploração de jogos de fortuna e azar não está sujeita a IVA nas importações de bens destinados a serem utilizados no exercício daquela actividade apoiando-se no "regime tributário substitutivo" criado pelo art. 34º do Dec.lei 48 912 de 18 de Março de 1969 e art. 84º do Dec.lei 422/89, de 2 de Dezembro.

Estabelece-se nos n.ºs. 1 e 2 do citado art. 84º de teor equivalente ao invocado art. 34º e Dec-lei 48 912 que "as empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo. . ." e que "não será exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício da actividade referida no número anterior. . ."

Em conformidade com estas disposições está a cláusula 8ª do contrato de concessão da recorrente no sentido de que "a empresa con-

cessionária fica obrigada ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, não sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que esteja obrigada neste contrato processando-se as respectivas liquidação e cobrança nos termos do art. 34º e segs. do Dec.lei 48 912.

Das disposições legais citadas e da cláusula contratual resulta que a "não exigência" de qualquer outra tributação para além daquele imposto especial respeita apenas ao exercício da actividade do jogo.

Tem sido jurisprudência pacífica deste STA em inúmeros casos idênticos aos dos autos que o IVA, como imposto indirecto, não incide sobre o exercício de actividades, sejam elas quais forem (cfr. art. 1º do CIVA) pelo que tal imposto fica excluído do âmbito de aplicação daquelas disposições legais citadas.

O facto tributário a que se reporta o art. 34 do Dec.lei 48 912 e o art. 84º do Dec.lei 422/89 não é toda e qualquer actividade concessionária mas sim e apenas a actividade do exercício do jogo, como imposto directo, ou outra a que esteja obrigada por virtude do contrato de concessão.

Aliás, como se refere no Ac. deste STA de 14/2/96 — Rec. 20 035, também outros tributos não foram ali contemplados como seguramente resulta do facto de o legislador haver concedido isenções quer de sisa e de contribuição autárquica, relativamente a "prédios indispensáveis ao cumprimento das obrigações contratuais assumidas pelas concessionárias" e aos que "estejam afectos às concessões (art. 92º do Dec.lei nº 422/89), quer de "taxas por alvarás e licenças municipais relativas às obrigações contratuais (art. 93º do mesmo diploma) o que revela não terem os ditos arts. 84º e 34º o sentido e alcance pretendidos pela recorrente (cfr. Ac. do STA de 15/2/95 — Rec. nº 18 800 e arestos aí citados que traduzem a jurisprudência uniforme da Secção sobre o tema aqui versado).

A importação de equipamentos destinados a serem utilizados no exercício da actividade do jogo está a montante desta e não se confunde com ela.

É pois de concluir que a importação de tais bens não se acha abrangida pela exclusão da tributação, não pode lograr enquadramento na isenção real prevista no nº 32º do art. 9º do CIVA.

Improcede, assim a primeira questão, não se verificando o vício de violação de lei e/ou contrato (cfr. neste sentido, para além dos já citados, os Acórdãos deste STA de 31/10/95 — Rec. 19 629 e de 8/11/95 — Rec. 19 537).

Afirma a recorrente que a tributação em IVA implica uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão o que constitui violação por parte do Estado do princípio da boa-fé contratual.

E fundamenta essa sua afirmação quer na alegada circunstância de que à data da negociação e assinatura do contrato de concessão, a concessionária embora já devesse ter conhecimento da próxima introdução do IVA, não podia legitimamente saber a interpretação e aplicação que o Estado, através da Administração Fiscal Aduaneira iria dar às suas disposições legais quer não só a formulação ampla da lei, vertida para o contrato de concessão, como toda a interpretação que dela tinha sido feita à assinatura do contrato, designadamente no que se refere ao imposto de selo e ao imposto de transacções, eram de molde a convencer a concessionária de que o regime especial que lhe era aplicável abrangia todo e qualquer imposto.

Ora, como tem sido repetidamente salientado, em muitos outros casos idênticos ao dos autos, determinar se a recorrente conhecia ou tinha a possibilidade de conhecer no momento da celebração do contrato a interpretação que o Estado iria fazer da lei respeitante a IVA e saber se anteriormente à celebração a interpretação que vinha sendo feita quanto a impostos de selo e de transacções era susceptível de gerar o convencimento de que não estaria sujeita a IVA, tudo isso constitui matéria de facto que se situa fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º nº 4 do ETAF já que tal afirmação — alegação não encontra suporte factual no elenco da matéria de facto dada como provada e que este STA não pode alterar, nem sindicar, sendo, pois irrelevante, no caso, a alusão à violação do art. 406º do Código Civil em matéria de cumprimento de contratos e sua eficácia.

Sempre se dirá, no entanto, como se refere no Ac. de 17/1/96 — Rec. 19 542, o regime fiscal não tem natureza contratual mas sim legal proveniente da soberania estadual e obedece ao princípio da legalidade (art. 106º nº 2 da CRP).

A criação e introdução de um novo imposto tem natureza objectiva derivada do citado princípio da legalidade.

A introdução do IVA poderia dar origem, por exemplo à rescisão do contrato de concessão ou à sua alteração mas não pode invocar-se, com pertinência, como violação da protecção da boa-fé contratual (art. 406.º do Código Civil) tanto mais que o art. 84º do Dec.lei 422/89 não alterou substancialmente, no que ao caso concerne, o art. 34º do Dec.lei 48 912 de 18/3/69 em que se baseou o contrato celebrado em 17/6/85 (cfr. Ac. desta Secção em 31/10/95 — Rec. 19 342).

Finalmente, sobre o invocado vício de forma nas conclusões da alegação de recurso que "a notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresente qualquer fundamentação directa ou por remissão para a liquidação efectuada".

Desde logo, a afirmação de que a notificação não apresenta qualquer fundamentação não assume o mínimo relevo no quadro legal de fundamentação dos actos administrativos.

É que uma coisa é a fundamentação do acto, elemento essencial deste e cuja falta, obscuridade, contradição ou insuficiência constitui vício de forma, que determina anulabilidade do acto.

Outra coisa, bem diferente, é a sua notificação, elemento exterior e posterior ao acto, que visa apenas dar a conhecer o mesmo, em todos os seus requisitos e cuja omissão ou irregularidade acarreta somente a ineficácia do acto relativamente ao seu destinatário.

A notificação tem um carácter independente do acto que comunica.

A invocada insuficiência da notificação nunca poderia, pois, integrar vício de forma, por falta de documentação do respectivo acto, mas apenas permitiria à interessada, ora recorrente lançar mão do disposto no art. 31º da LPTA e no art. 22º do CPT, ou seja, requerer dentro do prazo legal aí fixado a notificação da fundamentação e demais requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha para efeitos de recurso ou impugnação.

É o que tem defendido a jurisprudência uniforme deste STA.

Por tudo quanto ficou dito acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 70 %.

Lisboa, 17 de Abril de 1996. — Abílio Bordalo (relator) — Almeida Lopes — Coelho Dias. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 17 de Abril de 1996.

### Assunto:

*Contencioso Aduaneiro. Impugnação das receitas aduaneiras. Quando se pode impugnar. Ampliação da matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Em matéria tributária, o prazo para reagir contra a liquidação tem sempre por base o período para efectuar o pagamento voluntário - ou início ou o termo.*
- 2 — *Só há lugar a autoliquidação quando o contribuinte além de proceder à liquidação efectue o pagamento do imposto liquidado na respectiva declaração.*
- 3 — *Efectuada a liquidação, esta deve ser notificada ao contribuinte para ser efectuado o pagamento voluntário dentro do prazo legal.*
- 4 — *Se a decisão recorrida não tiver fixado a adequada matéria de facto, será revogada para ser ampliada a matéria de facto em ordem a constituir a base suficiente para se poder tomar a adequada decisão de direito.*

Recurso n.º 19.711 em que é recorrente Cogimex - Cop<sup>a</sup> Geral de Comércio Importadora e Exportadora, SA e recorrido Fazenda Pública e de que foi relator o Exm<sup>o</sup> Sr. Cons<sup>o</sup> Dr. Rodrigues Pardal.

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

Cogimex - Companhia Geral de Comércio Importadora e Exportadora, S.A., p.c. 500071624, com sede na Av. Almirante Reis, 106, 4º D-F, 1100 Lisboa, veio impugnar os actos de liquidação que lhe foram notificados pelos ofícios n.ºs 552 a 554 de 7.2.94, da Alfândega de Norte, nos termos e com os fundamentos seguintes:

No período compreendido entre 1980 e 1986 importou café objecto do seu comércio, tendo pedido a isenção de direitos de importação a qual foi indeferida.

Após a interposição dos respectivos recursos, por revogação dos actos de liquidação, acabaram os mesmos por extinguir-se por inutilidade superveniente da lide.

Depois foram efectuadas outras liquidações que estão feridos de caducidade por terem mais de quatro anos e o registo mais de oito anos após a importação (arts.36 do CITransacções e Regulamento (CEE) 1697/79, de 24.6).

Por outro lado, as citadas liquidações estão feridos de vício de violação de lei por na base de incidência do imposto de transacções estarem incorporados os direitos e a taxa para o Fundo de Abastecimento.

A taxa para o Fundo de Abastecimento é inconstitucional porquanto o DL 253/79, de 27.7, que a criou, foi publicado ao abrigo da autorização legislativa concedida pelo art. 24, alínea e), da Lei 21-A/79, de 25.6, a qual caducou com a exoneração do Governo pelo Dnº52/79, de 11.6, e por isso, está ferido de um constitucionalidade orgânica.

A Fazenda Pública não respondeu à matéria da impugnação.

O digno Procurador da República é de parecer que o Tribunal Fiscal Aduaneiro deve ser declarado incompetente em razão da matéria por o acto impugnado não constituir um verdadeiro acto de liquidação previsto no art.68, n.º1, alínea a), do ETAF.

O Mº Juiz do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa - 2º Juízo - julgou procedente a excepção deduzida pelo Ministério Público de incompetência do Tribunal, em razão da matéria, por os actos notificados à recorrente (R) não constituírem actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras, no sentido previsto no art.68, n.º1, alínea a), do ETAF.

A R, não se conformando com o sentido da sentença, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as conclusões seguintes:

1. Os actos impugnados são liquidações de receitas tributárias aduaneiras.
2. Que não se poderiam ter consolidado antes de ser decidido o pedido de isenção de direitos, através da prática de acto destacável.
3. Até a liquidação do IT não se consolidou na medida em que o facto gerador respectivo é a importação e que no valor de incidência entram os direitos e outras imposições.
4. O registo de liquidação é, de acordo com a lei (DL 504-E/85 e 504-D/85, de 30.12 - art.1), a formalidade que confere a perfeição e a sindicabilidade à liquidação.

Nesse sentido apontou o magistério desse Venerando Tribunal no acórdão de 3.2.92 - recurso n.º 13.620 (caso sociedade Lisbonense de Metalização Ld<sup>a</sup>).

5. O douto Tribunal a quo era materialmente competente para julgar o recurso.

O digno representante da Fazenda Pública contra-alegou manifestando-se pela confirmação da sentença recorrida.

O distinto magistrado do Ministério Público proferiu o seguinte parecer: "A sentença recorrida deve ser confirmada por nela se ter feito correcta interpretação da legislação aduaneira e das regras de aplicação da lei no tempo - aliás na linha da posição sustentada pelo MP naquela mesma instância e em cujo parecer (cfr. fls. 51 e segs.) me louvo.»

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

1. A sentença recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto:

a) Em 1985 e 1986, a R procedeu à importação de café verde através dos bilhetes de importação seriadas a fls.48, todos da Alfândega de Alcântara-Norte.

b) Através dos ofícios juntos a fls. 16 a 40, originários da mesma Alfândega, foi a impugnante notificada para efectuar o pagamento das importâncias neles discriminadas, liquidadas nos bilhetes aí identificados e no montante global de 43.396.156\$.

c) Os registos destas liquidações foram todas numerados e realizados em Janeiro de 1994, como resulta de cada um dos ditos ofícios.

d) A Cogimex havia requerido a isenção dos direitos devidos pelas referidas importações, através de requerimentos entrados na Direcção-Geral da Indústria nas datas apontadas no n.º1 do mesmo ofício.

e) A qual foi concedida mas destas referidas no seu n.º2.

f) As importâncias agora exigidas à R em cada bilhete correspondem às autoliquidadas pelo despachante oficial da mesma e que foram confirmadas na altura da importação pelas autoridades aduaneiras.

2. A questão a analisar neste recurso consiste em saber se os actos impugnados constituem ou não actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras no sentido previsto no art.68, nº1, alínea a), do ETAF.

A sentença recorrida, a Fazenda Pública e os distintos Magistrados do Ministério Público entendem que os actos impugnados não são actos de liquidação.

Por um lado a R defende, que os actos impugnados são liquidações de receitas tributárias aduaneiras.

A sentença recorrida deu como provado que a R foi notificada, em 7.2.94, para pagar a quantia liquidada de 43.396.156\$, nos bilhetes de despacho, tendo as liquidações sido registadas em 24 de Janeiro de 1994.

É preciso indagar qual é o significado da notificação do registo da liquidação para efectuar o pagamento da quantia de 43.396.156\$, tanto mais que as importações ocorreram em 1985 e 1986.

É necessário averiguar se a R foi ou não notificada anteriormente para efectuar o pagamento das imposições aduaneiras (v. art.244 do Reg. das Alfândegas).

Em matéria tributária (v. arts.19 do D 16.733, de 13.4.929; 89 do CPCI e 123 do CPT), o prazo para reagir contraliquidação tem sempre por base o período para efectuar o pagamento - ou o início como acontecia com o D 16.733 e CPCI ou o termo do prazo para o pagamento voluntário do imposto como sucede com o CPT.

Quando houver lugar a autoliquidação, o prazo conta-se a partir do pagamento do imposto (art.151 do CPT) o que se compreende por só haver autoliquidação quando o contribuinte efectuar o pagamento (v. arts.101, §4, do Cód. da Cont. Ind. e 39-A nº4, do Cód. do Imp. Comp. - cfr. os art.86 e 87 do CIRC), pois, se o pagamento não for realizado até ao dia da apresentação da declaração não haverá a autoliquidação e a liquidação é feita ou confirmada pelos Serviços nos termos gerais (cfr. arts.86 e 87 do CIRC).

Esta doutrina é também aplicável à liquidação das receitas tributárias aduaneiras (art.68, nº1, alínea a), do ETAF) como se alcança do DL 504-E/85, de 30.12 (adaptou a Directiva do Conselho nº 78/433/CEE, de 22.5.78), Regulamento (CEE) nº1854/89, de 14.6; DL 309/90, de 29.9 e Código Aduaneiro Comunitário (CAC) (arts.221 e segs.).

A lei exige que, efectuada a liquidação, esta seja, notificada ao contribuinte para ser efectuado o pagamento voluntário dentro do prazo legal.

Foi também neste sentido que a jurisprudência decidia que a caducidade da liquidação se impedia desde que fosse efectuada dentro dos cinco anos, embora a sua notificação fosse efectuada posteriormente (v. Alberto Xavier, Conceito e Natureza do acto tributário, Coimbra, Almedina, 1972, p.581, nota 60; Teixeira Ribeiro, Rev. Leg. e Jur. 118, p.187; v. ac. de 6.7.88 - recurso nºs 5608 e 5630 - no Ap. DR de 30.11.89, p. 987 e 993; de 11.3.87 - recurso nº4123 nos AD, 312, p.1566), de acordo com a legislação anterior aos Códigos do IRS (art.69 e IRC art.78) e CPT (art.33).

3. A sentença recorrida não averiguou se a R procedera às importações do café; se a liquidação foi ou não confirmada pelos Serviços de Alfândega; se foi efectuada notificação para efectuar o pagamento das imposições liquidadas; ou se não foi realizada tal notificação qual a razão; (v. arts.244 e 254 do Reg. das Alf.); se foi requerida a isenção

de direitos e se foi prestada caução; qual o motivo do registo da liquidação de 24.01.94 que fora notificada por ofício de 7.2.94 para efectuar o pagamento no prazo de 10 dias; se se verificou a suspensão da liquidação e se a notificação efectuada é consequência do termo dessa suspensão.

4. Em face do exposto, a reacção contra a liquidação efectuada tem por base uma data para pagamento (início ou fim) voluntário a partir do qual se conta o prazo para deduzir a impugnação judicial, nos termos previstos na lei - art.68, nº1, alínea a), do ETAF, - cfr. arts.89 do CPCI e 123 do CPT.

Definido este marco, tem de apreciar-se, dentro do contexto delineado, a impugnação apresentada pela R.

Não pode considerar-se o Tribunal Fiscal Aduaneiro incompetente para conhecer de uma impugnação judicial de uma receita tributária aduaneira (art.68, nº1, alínea a), do ETAF) porque é esta que está em causa - 43.396.156\$ - e foi para a pagar, no prazo de 10 dias, que foi notificada a R, por ofício de 7.2.94.

É por isso que é necessário ampliar a matéria de facto arts. 729 e 730 do CPC de molde a caracterizar-se a situação descrita nos autos resultante da importação do café de forma a poder-se, depois, decidir se a impugnação judicial é ou não tempestiva e, se o for, se é ou não procedente.

Ampliada a matéria de facto no sentido exposto constitui-se a base suficiente para se poder tomar a adequada decisão de direito (art.729, nº3, do CPC).

Daí que a sentença recorrida não pode manter-se pelo que tem de ser revogada para, ampliada a matéria de facto, se decida nos termos do direito acima definido.

Nestes termos, concede-se provimento ao recurso.

Não são devidas custas.

Lisboa, 17 de Abril de 1996. — Francisco Rodrigues Pardal (relator) — João José Coelho Dias — Abílio Madeira Bordalo. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 17 de Abril de 1996.

### Assunto:

*Pedido de suspensão de eficácia. Tribunal competente. Efeito suspensivo do recurso de acto administrativo respeitante a questão fiscal aduaneira.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Para o conhecimento do pedido de suspensão de eficácia de um acto administrativo respeitante a questão fiscal aduaneira, para cujo recurso é competente o Tribunal Tributário de 2ª Instância, é este o tribunal competente.*
- 2 — *Naquela espécie de recursos, a garantia dos interessados em tomar ineficazes os actos administrativos para si selvos satisfaz-se com a fixação do efeito suspensivo ao*



*recurso, decorrente da sua interposição e da prestação de caução, nos termos do CPT.*

Recurso n.º 20 647. Recorrente: Olívio Barard, L.<sup>da</sup>; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do TT2ª Instância que se declarou incompetente em razão da matéria para conhecer do pedido de suspensão de eficácia do acto do Chefe de Divisão dos Procedimentos Aduaneiros e Fiscais (CDPAF) que condicionou a declaração de mercadoria para interposto ao prévio pagamento da taxa prevista no art. 638º do Reg. das Alfândegas, com a cominação de a mercadoria ser imediatamente vendida em leilão, formulado por Olívio Barardo, L.<sup>da</sup>, veio a que requerente recorrer, concluindo a sustentar que:

— o TT2ª Instância é competente para julgar os incidentes de suspensão de eficácia dos actos administrativos de natureza fiscal;

— o acórdão recorrido preconiza uma interpretação do art. 130º da LPTA que colide com o art. 268º da CRP e que conduz à inconstitucionalidade da norma, na medida em que denegaria ao administrado o acesso aos meios contenciosos contra actos administrativos ilegais e causadores de prejuízos irreparáveis;

— a defesa dos interesses legalmente protegidos só se asseguraria com a aplicação do art. 76º e ss da LPTA.

Contra-alegou a F<sup>ª</sup>PA, invocando o art. 244º do CAComunitário, que dispõe não ter efeito suspensivo a interposição de recurso da decisão tomada pela Administração Fiscal e ligada à aplicação da legislação aduaneira, pelo que, a conhecer-se do pedido, este teria de ser indeferido.

O EPGAdjunto é de parecer que o recurso merece provimento quanto à questão de competência do tribunal recorrido, cujo conhecimento se impõe previamente à questão da admissibilidade da formulação do pedido de suspensão de eficácia em processos fiscais aduaneiros para além dos casos em que a suspensão decorre da prestação de caução, sendo que a competência do dito tribunal decorre dos arts. 77º/1 da LPTA e arts. 32º/1(c) e d) e 42º/1(b) do ETAF.

Cumpré apreciar, e desde logo, da competência material que o tribunal recorrido negou com fundamento em falta de previsão legal e porque da incompetência nenhum prejuízo resultaria para o requerente, que teria ao seu dispor, para obter o fim pretendido, o efeito suspensivo do recurso, logo que prestada caução, prescrito no art. 130/2 da LPTA.

Desde logo, é de rejeitar a segunda asserção, porquanto a admissibilidade do meio processual usado para alcançar o fim pretendido, porventura realizável mediante o efeito suspensivo do recurso desde que prestada caução nos termos do CPT (art. 130º/2 da LPTA), não contende com o problema da competência do tribunal onde o pedido de suspensão de eficácia é apresentado.

Este derime-se face às normas próprias da competência, que se defrontam com os seus respectivos índices (cf. Manuel Andrade, *Noções* (. . .), p. 89), dos quais importa dar relevo, *in casu*, à natureza da providência solicitada — o *quid disputatum* em oposição “com aquilo que será mais tarde o *quid decisum*” e cuja pronúncia virá a caber ao tribunal que previamente for julgado competente.

Ora, a norma imediatamente aplicável é a do art. 77º/1, que prescreve ser a “suspensão... pedida ao tribunal competente para o recurso”.

E porque a suspensão se reporta a um acto do CDPAF, que condicionou a declaração da mercadoria para entreposto ao prévio pagamento da taxa prevista no art. 638º do Reg. das Alfândegas, que não ao acto de liquidação dessa mesma taxa (embora o recurso invocado como processo principal, no art. 12º da petição inicial, fosse da liquidação dos impostos incidentes sobre a mercadoria), logo, a um acto administrativo respeitante a questões fiscais aduaneiras, a competência para o recurso é do tribunal recorrido, nos termos do art. 42º/1(b) do ETAF, por em razão da autoridade decidente, não se do STA, nos termos dos disposto nas alíneas c) e d) do nº 1 do art. 33º do mesmo diploma.

Assim, o TT2ª Instância é o competente para julgar o pedido de suspensão de eficácia requerido, não sendo de confirmar o acórdão recorrido.

No mesmo sentido, embora na base da competência reconhecida aos tribunais fiscais aduaneiros para conhecer dos recursos de actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras (art. 68º/1/a) do ETAF), decidiu o Ac. deste tribunal de 19.7.95, em AD 410/170.

Apreciando o fundo da questão, em substituição do tribunal competente, atenta a urgência, anota-se ser jurisprudência constante desta Secção que da interposição de recurso de acto administrativo de natureza fiscal e da prestação da respectiva caução nos termos dos arts. 255º, 267º e 282º do CPT deriva a fixação do efeito suspensivo do recurso interposto, segundo a previsão do nº 2 do art. 130º da LPTA (cf. Acs, de 27.11.85, rec. 5484, de 10.10.90, rec. 12 973-A e o acima citado).

Sendo a consequência jurídica deste efeito do recurso equivalente à da suspensão de eficácia do acto pelo meio acessório previsto nos arts. 76º e ss da LPTA, e não sendo, em princípio, dado ao titular do direito mais do que um meio processual para agir, naquele, que é específico dos recursos contenciosos dos actos administrativos relativos a questões fiscais e aduaneiros, para cujo conhecimento são competentes ou este tribunal (alíneas c) e d) dos nºs 1 dos arts. 32º e 33º do ETAF) ou o TT2ª Instância (al. b) dos nºs 1 dos arts. 41º e 42º do ETAF, se radica a garantia dos interessados em tornar ineficazes os actos administrativos na sequência da interposição dos referidos recursos.

Assim se conferindo expressão ao princípio constitucional da recorribilidade dos actos administrativos que lesem direitos e interesses legalmente protegidos dos interessados, consagrado no art. 268º da Constituição.

Recorde-se que a suspensão da eficácia é o meio processual que pressupõe a regra da não atribuição pela lei de efeito suspensivo aos recursos de decisões administrativas, o que dá por injustificado o seu uso na área da jurisdição fiscal, onde o pressuposto, seja a dita regra, é arredada pelo referido nº 2 do art. 130º da LPTA.

Cf, quanto ao ponto, A. Sousa e JPaixão, em CPTAnotado, p. 323, que opinam não existir na jurisdição fiscal, a suspensão de eficácia dos actos.

Considerada inaplicável à situação a figura processual promovida pela Rte e, antes, idóneo o meio processual do art. 130º/2 da LPTA, a providência estatuída por este se tomaria se a tal houvesse lugar.

Todavia, não se mostra interposto recurso do acto administrativo para o qual se pede a suspensão da eficácia, alegando-se antes, a interposição da impugnação de liquidação dos impostos incidentes sobre a mercadoria (art. 12º da petição), para a qual não se pede o efeito suspensivo (nem a suspensão de eficácia da liquidação impugnada).

Assim, não há providência que possa ser decretada, decaindo a pretensão da Rte.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga o acórdão sob recurso, julgando-se competente o tribunal recorrido para o conhecimento do pedido, e, substituindo aquele, indefere-se o requerido.

Custas pela recorrente, somente no tribunal recorrido, com taxa de justiça em 30 000\$00.

17 de Abril de 1996. — Ernâni Marques da Silva Figueiredo — João José Coelho Dias — Manuel Fernandes Dias. — Fui presente, João Manuel Lopes de Sousa.

### Acórdão de 17 de Abril de 1996.

#### Assunto:

*Contencioso Aduaneiro. Suspensão da eficácia do despacho que indeferiu a isenção de direitos e de sobretaxa da importação de mercadorias.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*É de conceder a suspensão da eficácia do despacho que indeferiu a isenção de direitos e da sobretaxa de importação de mercadorias por ter sido prestada a adequada caução.*

Recurso nº 20.677, em que foi Recorrente a Fazenda Pública e Recorrido a EDP - Electricidade de Portugal SA e Relator o Exmº Consº Dr. Rodrigues Pardal.

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

EDP - Electricidade de Portugal, SA, p.c 500697256 com sede na Av. José Malhoa, Lote A-13, Lisboa, veio requerer a suspensão do acto recorrido - despacho de 3.7.91 do Senhor Director de Serviços de Tráfego, Armazenagem e Benefícios Fiscais (DSTABF) que indeferiu o pedido de isenção de direitos e sobretaxa incidente sobre material destinado á rede de distribuição de gás da cidade de Lisboa - por a sua execução causar prejuízos de impossível reparação, e estão preenchidos os requisitos exigidos pelo artº 76 da LPTA e foi prestada caução que garante o pagamento dos direitos aduaneiros e demais taxas que se mostrarem devidos.

O Subdirector-Geral das Alfândegas manifesta-se pelo indeferimento do pedido de suspensão.

O representante do Ministério Público é de parecer que seja ordenada a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide

(art. 287, alínea e), do CPC) atento o teor dos documentos juntos a fls. 43 e 54.

O Tribunal Tributário de 2ª Instância, por acórdão de 9.11.93, suspendeu a eficácia do acto recorrido por ter sido prestada caução.

O representante da Fazenda Pública, não se conformando com tal decisão, interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as conclusões seguintes:

1. A requerente indicou erradamente e de forma indesculpável o autor de acto, cuja suspensão requereu, o que deveria, nos termos do artº 40, nº 1, alínea a), da LPTA, levar à rejeição liminar do pedido, e não o tendo feito violou, o aliás o douto acórdão agora em recurso, o aludido preceito legal.

2. O despacho de indeferimento é irrecorrível por se tratar de acto interno, pelo que a sua suspensão não faz sentido e vai contra a legalidade.

3. O, aliás, douto acórdão em recurso ao aplicar aos mencionados actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras, praticados na sequência do despacho do Exmº Senhor Subdirector-Geral de 91.07.03, o artº 130, nº 2, da LPTA, violou este preceito legal, visto não lhes é aplicável.

4. O aliás douto acórdão em recurso ao permitir a suspensão de eficácia dos aludidos actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras viola também o artº 255 do CPT que só permite a suspensão em face de execução fiscal, fase esta em que o procedimento administrativo/fiscal ainda não se encontra, e prestada que seja a caução estabelecida pelo artº 282 do CPT, que por não ter sido prestada, também acaba por ser violado.

A recorrida não contra-alegou.

O distinto magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal é de parecer que não se justifica a rejeição liminar por o autor do acto recorrido ter intervindo no processo assegurando o contraditório, sanando o vício (artº 202 e 204, nº 1, do CPC), mas que o acórdão deve ser revogado para serem apreciados os fundamentos invocados pela requerente - prestação de caução e inexistência de grave lesão do interesse público.

Sem vistos, vão os autos à conferência.

1. Mostram os autos que está em causa o pedido de anulação do despacho que não concedeu a isenção de direitos e de sobretaxa relativos à importação de bens destinados ao exercício de actividade da Recorrente (R) que prestou a adequada caução.

O distinto magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal é de parecer que não se justifica a rejeição liminar por o autor do acto recorrido ter intervindo no processo assegurando o contraditório, sanando o vício (artºs 202 e 204, nº 1, do CPC), mas que o acórdão deve ser revogado para serem apreciados os fundamentos invocados pela requerente - prestação de caução e inexistência de grave lesão do interesse público.

O representante da fazenda pública refere que houve um erro indesculpável do autor do acto o que deveria levar à rejeição liminar do pedido, nos termos do artº 40, nº 1, alínea a) da LPTA.

Acontece que a entidade recorrida autora do acto interveio no processo respondendo ao pedido sem arguir a nulidade tem de considerar-se sanada (artºs 202 e 204, nº 1, do CPC), pelo que não pode haver lugar à rejeição liminar alegada.

2. A Fazenda Pública alega ainda que o acórdão recorrido violou o artº 130, nº 2, da LPTA.

No caso em apreço, está em causa um despacho que indeferiu o pedido isenção de direitos e de sobretaxa, cuja sensibilidade compete aos Tribunais Tributários (artº 41, nº 1, alínea b), do ETAF) e como foi prestada caução. O recurso tem efeito suspensivo por força do artº 130, nº 2, da LPTA.

Dai que não se verifica a violação do referido artº 130, nº 2.

3. No processo em discussão não está em apreciação a liquidação de receitas tributárias mas sim a sindicabilidade de um acto administrativo em questões fiscais.

Por outro lado, acrescente-se que o indeferimento do pedido de isenção de direitos e de sobretaxa das mercadorias importadas conduz ao pagamento das quantias liquidadas relativamente a tal importação.

4. Em face do exposto, as conclusões alinhadas não podem obter deferimento o que significa que o acórdão recorrido é de manter por ter interpretado e aplicado correctamente a lei.

Nestes termos, acordam em negar provimento ao recurso e, em consequência, confirmar o acórdão recorrido.

Não são devidas custas (art. 2 da Tabela de Custas no STA).

Lisboa, 17 de Abril de 1996. — Francisco Rodrigues Pardal (Relator) — Domingos Brandão de Pinho — Abílio Madeira Bordalo. Foi presente: António Mota Salgado.

## Acórdão de 24 de Abril de 1996.

### Assunto:

*Imposto especial de jogo. Natureza do facto tributário respectivo. Inadmissibilidade de dupla tributação sobre o exercício da actividade de jogo. O contrato de concessão e o princípio pacta sunt servanda.*

### Doutrina que dimana da decisão:

I — *O fenómeno da substituição tributária decorrente do artº 34º do D.L. nº 48.912, de 18.03.69, e do artº 84º do D.L. nº 422/89, de 2/12, que lhe sucedeu, apenas se circunscreve ao âmbito dos factos tributários que se identifiquem com o exercício da actividade do jogo.*

II — *O imposto especial sobre o jogo só substitui os impostos que tenham por fonte o exercício da actividade do jogo e o rendimento da mesma e não outros impostos cuja incidência objectiva seja diferente.*

III — *Não cabe no âmbito dessa substituição o IVA, por se tratar de um imposto sobre o consumo ou sobre a despesa (artº 1º do CIVA).*

IV — *Quando o legislador quis isentar as concessionárias de outros impostos, não incluídos no facto tributário complexo, tipificado para definir a incidência do imposto sobre o jogo, fê-lo expressamente (cfr. artºs 10º do D.L. nº 48.912 e 92º e 93º do D.L. nº 422/89).*

V — *Só pode falar-se de violação do princípio pacta sunt servanda em relação às obrigações que decorram de contrato*

*estabelecido entre as partes e não também em relação aos preliminares desse contrato que podem ser fonte de outras obrigações, mas não da imodificabilidade unilateral do contrato.*

VI — *A liquidação do IVA na importação de material de jogo por banda da recorrente e para ser utilizado na prestação do jogo aos seus clientes não viola o contrato de concessão, nem o princípio pacta sunt servanda.*

Recurso nº 19 942. Supremo Tribunal Administrativo. Secção de Contencioso Aduaneiro. Recorrente: Estoril-Sol, S.A. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz-Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

I — I — ESTORIL-SOL, SA, com sede na Rua Melo e Sousa, nº 535, Estoril, Pessoa Colectiva nº 500101221, dizendo-se incomformada com o acórdão, de 95.01.31, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (2º Juízo), de 93.03.08, que, por sua vez julgara improcedente o recurso para ele interposto do acto de liquidação praticado no Bilhete de Despacho nº 26040-5, de 92.09.08, da Delegação Aduaneira do Aeroporto, no montante de 5.871.963\$00 dele recorre para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação.

II - Como fundamentos da alteração do julgado que pede a este tribunal, alega a recorrente as razões que se mostram condensadas nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações:

a) - O artº 34º do Dec.-Lei nº 48.912, de 18 de Março de 1969 e o artº 84º do Dec.-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) - Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.06.1985;

c) - O regime em causa, que já tinha sido consagrado no Dec.-Lei nº 14.643, de 3 de Dezembro de 1927, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) - No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) - O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, já que, neste caso o importador se encontra numa relação directa com o Estado, à semelhança do que acontecia no imposto de transacções;

f) - Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele regime tributário substitutivo;

g) - Caso se não entenda - o que só por mera hipótese se admite - que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos adua-

neiros em virtude das características especiais daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) - Por tudo o exposto, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou de contrato administrativo devendo ser, por isso, anulado.

i) - Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artº 1.º do Dec.-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho.

III - Não houve contra-alegações.

IV - O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste tribunal, após considerar, com doura argumentação, a inconsistência jurídica de cada um dos vícios imputados ao acto de liquidação, pronunciou-se, no seu parecer, pelo não provimento do recurso.

V - Com os vistos do juízes-adjuntos cumpre decidir.

A - As questões decididas.

As questões a decidir são a de saber se a empresa recorrente, concessionária da exploração de jogo, está ou não sujeita ao pagamento de IVA relativamente aos bens importados e destinados a serem utilizados no exercício dessa actividade e a de saber se essa tributação viola o contrato administrativo e o princípio da boa-fé contratual.

B - O acórdão recorrido.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso da sentença da primeira instância por considerar, em síntese, que ela havia interpretado e aplicado correctamente a lei, ao julgar não procedente qualquer dos vícios assacados ao acto de liquidação. A tributação impugnada não sofria de violação de lei, por o imposto especial sobre o jogo apenas abranger os factos tributários traduzidos no exercício da actividade do jogo ou que decorriam do contrato de concessão e não também os factos, que não se integrando no exercício ou desenvolvimento específico dessa actividade, fossem erigidos a fonte legal de imposto, e os impostos questionados são devidos, não pelo exercício da actividade do jogo, mas pela importação e bens. Por outro lado, não ocorria qualquer violação do contrato administrativo nem do princípio da boa-fé contratual, por os factos tributados estarem excluídos da incidência do imposto especial sobre o jogo e assim em nada terem alterado a situação existente à data da celebração do contrato.

C - A matéria de facto.

Em sede de matéria de facto deu o acórdão recorrido por provado o seguinte quadro:

1 - A recorrente é concessionária da zona de jogo permanente do Estoril, conforme contrato de concessão outorgado em 17.06.85, publicado no *Diário da República*, III Série, nº 197, de 28.08.85 e publicado na III Série do *Diário da República* de 28 de Agosto seguinte, dedicando-se à exploração de jogos de fortuna e azar naquela zona.

2 - Importou equipamentos de material de jogo inexistentes no mercado nacional a coberto do bilhete de despacho nº 26 040-5, de 28 de Setembro de 1992.

3 - Em 8 de Setembro de 1992 a Delegação Aduaneira de Alverca procedeu à liquidação dos direitos e demais imposições referentes àquele bilhete de despacho, notificando a recorrente para pagamento.

D - A fundamentação.

Pretextua a recorrente que o acórdão recorrido errou na interpretação e aplicação da lei porquanto, ao contrário do nele decidido,

o acto de liquidação do IVA se encontra inquinado de vários vícios que determinariam a sua invalidade.

Vejamos, pois, cada um dos fundamentos do recurso.

1 - O acto de liquidação ofende o regime de tributação a que a recorrente se encontra sujeita, do artº 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, e anteriormente constante do artº 34º do Decreto-Lei nº 48.912, de 18/03/69?

Ora, este preceito dispunha o seguinte: «As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade de jogo, o qual será liquidado e cobrado nos termos dos artigos seguintes, não sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local, relativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que estejam obrigadas no contrato de concessão».

E, por seu lado, prescreve-se agora naquele: «1 - As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, o qual será liquidado e cobrado nos termos das disposições seguintes.

2 - Não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenham em vigor.»

A resposta à pergunta formulada passa, pois, por saber qual o sentido hermenéutico do segmento da norma, constante de ambos os artigos transcritos, onde se estabelece não ser exigível das empresas concessionárias do jogo qualquer outra tributação geral ou local, relativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que estejam obrigadas no contrato de concessão.

Contempla-se, aí, um regime de total exclusão de tributação das concessionárias do jogo e de outras actividades a que estejam obrigadas no contrato de concessão, de todos e quaisquer outros actuais e futuros tributos que existam ou possam existir para além do imposto especial sobre o jogo?

Ou a exclusão da tributação actual e futura limita-se apenas a todos e quaisquer actuais e futuros tributos que sejam relativos ao exercício dessa actividade de jogo ou de outras a que as empresas estejam obrigadas no contrato de concessão ou, dito de outra forma mais precisa, de tributos que tenham por base de incidência objectiva facto tributário simples ou complexo traduzido no exercício da actividade do jogo ou das outras actividades a que estejam obrigadas no contrato de concessão?

Estamos, pois, reconduzidos a um problema de interpretação de qual seja o sentido normativo, de qual seja o critério de decisão adoptado pelo legislador, em cuja solução se têm de usar os instrumentos por ele aconselhados no artº 9º do C.Civil, que expressa uma posição geral do direito sobre a matéria da interpretação das leis.

Na expressão verbal do preceito interpretado cabem ambos os sentidos, pese, embora, o segundo se apresente mais imediato e impressivo e, nessa medida, seja mais de aplaudir, por enquadrado dentro da presunção, que o artº 9º do C.Civil manda ter em conta, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Na verdade, os termos verbais inculcam a ideia de que o legislador teve em vista excluir qualquer outra tributação geral ou local sobre o exercício, ou relativa ao exercício da actividade de jogo e de quaisquer outras actividades a que as empresas concessionárias do jogo

estejam obrigadas no contrato de concessão - e tal por elas já estarem obrigadas ao pagamento de um imposto pelo exercício dessa actividade.

Senão vejamos melhor. Diz o comando legal que as empresas ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade de jogo. Nestas palavras, parece claro que o legislador está a configurar como facto tributário, ou seja como acontecimento factual e jurídico, denunciador da capacidade contributiva a atingir pelo imposto especial, o exercício da actividade de jogo. É o que se colhe da imediação verbal do imposto ao, pelo, exercício da actividade do jogo. O imposto é devido, não pelos factos A, B ou C, diferentes do exercício da actividade do jogo, mas, pura e simplesmente, pelo exercício dessa actividade.

O mesmo se colhe da expressão verbal declarativa da não sujeição tributária, utilizada na segunda parte do preceito. Também aí, a definição da não sujeição está referida imediatamente ao mesmo facto material objectivo, já considerado na primeira parte, apenas acrescentado, agora, de mais um campo que se quis subtrair à abrangência objectiva da nova tributação (outras actividades a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão).

Temos, portanto, que a sujeição ao imposto especial do jogo e a não sujeição a outros impostos está afirmada verbalmente pela referência directa ao facto tributário objectivo, identificando com o «exercício da actividade de...».

Daí advirá a admissibilidade da tributação em relação a outros factos tributários que se não identifiquem com o considerado para definir a sujeição e a não sujeição ao imposto.

O outro entendimento deixaria sem sentido a especificação ou a restrição do campo da não tributação geral ou local, feita na segunda parte do preceito, pela referência ao «exercício da actividade».

Nesta óptica seria inútil a expressão «relativa ao exercício da actividade...» e apenas teria sentido a abrangência da não sujeição das outras actividades a que as empresas estivessem obrigadas no contrato de concessão.

Uma não sujeição genérica ou universal, ou uma sujeição exclusiva de qualquer outra sujeição tributária, não tornava necessária a especificação da não sujeição no mundo dos factos tributários ou configuráveis como tal, como se faz no preceito. Bastar-se-ia com a declaração de que não seriam exigíveis outros impostos para além do especial do jogo.

Podemos, assim, concluir que só partindo de uma asserção de que o legislador não soube exprimir adequadamente o seu pensamento se podia preferir a tese da recorrente, mesmo à luz da mera análise do discurso verbal.

Não é esse, porém, o princípio de que deve partir-se (artº 9º, nº 3 do C.Civil) e, por isso, se mostra preferível, no campo considerado, o outro sentido.

«Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar, em princípio, por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento» (Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 1990, págs. 182).

Vejamos agora qual das soluções se mostra sugerida pelos elementos históricos da norma.

Os preceitos em causa constituíram uma sucessiva renovação legislativa do regime anteriormente consagrado no Decreto nº 14.643, de 3 de Dezembro de 1927. Foi este diploma que, tomando consciência da inevitabilidade da existência dos jogos de fortuna e azar, se propôs regular o seu exercício «de modo a reduzir ao mínimo os abusos» que a prática não autorizada desses jogos propiciava e a acautelar os especiais interesses ou riscos sociais, quer patrimoniais, quer de segurança pública, que os mesmos poderiam afectar.

Nesta linha de pensamento, passou a considerar o exercício da actividade de jogos de fortuna e azar, atento o eventual risco de perigosidade para os interesses públicos, como uma utilidade pública que só ele, Estado, poderia pacificar, embora fazendo-o com recurso à versatilidade da iniciativa particular, através dos contratos administrativos de concessão, por entender ser essa a melhor forma de satisfazer as necessidades públicas, e não por se estar perante qualquer actividade que não fosse particularmente atraente em termos de lucro final, como se intui das elevadas contrapartidas que exige dos concessionários, como é de conhecimento geral e notório. Tal a razão por que em tais contratos se incluem cláusulas exorbitantes do direito comum e sempre foram havidos como contratos administrativos (cfr., hoje, o artº 9º do E.T.A.F.).

Simultaneamente passou a relevar o exercício da actividade como facto económico evidenciador da capacidade contributiva, colhendo precisamente, aí, as receitas necessárias para acautelar os interesses públicos e a cujo fim expressamente consignou.

Temos, portanto, que, no domínio da tributação, o que motivou o legislador foi a existência de um facto económico, traduzido no exercício da actividade dos jogos de fortuna e azar, denunciador de capacidade contributiva especial.

Foi precisamente esse facto do exercício dessa actividade que o legislador entendeu erigir em facto legal objectivo ou material, gerador da obrigação especial de imposto. Dada a especialidade do facto tributário e da sua também particular susceptibilidade de evidenciação de grande capacidade contributiva, o legislador entendeu dever atingi-lo, não com qualquer imposto que recaísse sobre a actividade comercial (em cuja área se inseriria), mas com outro tributo mais pesado e exigente: aí está o imposto sobre o jogo. Esta é a leitura que decorre do prémio justificativo do diploma e dos termos em que o imposto nele é regulado (artºs 44º e segs.), mormente da definição da sua incidência objectiva feita no artº 44º Já aí se dizia, concretizando ou especificando qual o facto tributário, na sua materialidade, erigido a fonte do imposto que «o exercício da indústria do jogo de fortuna ou azar nos casinos não está sujeito a qualquer contribuições ou impostos estabelecidos ou a estabelecer quer para o Estado, quer para os corpos ou corporações administrativas, ficando apenas obrigado ao pagamento do imposto sobre o jogo nos termos e condições dos artºs seguintes».

Vê-se, aí, claro que o que o legislador quis foi que o exercício da indústria do jogo não sofresse outra tributação sobre o **mesmo exercício** que não fosse o imposto sobre o jogo. Poderia o legislador, ao aceitar o exercício da indústria do jogo, sujeitá-lo apenas à incidência do imposto que já a atingisse. Poderia, ao aceitar essa indústria, onerá-la com mais um imposto, além desse. O que o legislador

aí expressou foi que o regime do imposto especial sobre o exercício da indústria do jogo (o imposto sobre o jogo) ficou a substituir todo e qualquer actual e futuro regime de tributo que incida sobre o exercício da mesma indústria.

O fenómeno da substituição tributária é, pois, uma criação do legislador e tem a expressão que o mesmo entendeu conferir-lhe.

Podia haver lugar à substituição de um leque de factos tributários geradores de vários impostos por um só facto tributário complexo gerador de um só imposto, como poderá esse facto tributário complexo abranger apenas parte daqueles, deixando subsistir alguns impostos. Poderá pensar-se numa substituição dos impostos de todo o sistema tributário por um só imposto ou apenas uma substituição parcial deles. É tudo uma questão de vontade legislativa. Só que, no caso do imposto sobre o jogo, tudo aponta para que o legislador apenas tenha querido a substituição dos impostos sejam susceptíveis de incidir **sobre o exercício da actividade do jogo** pelo imposto especial sobre o jogo.

O elemento histórico conduz-nos também no mesmo sentido aconselhado pela interpretação literal.

Ainda à mesma conclusão nos leva a consideração do elemento lógico de construção das próprias normas dos art<sup>os</sup> 34<sup>o</sup> e 84<sup>o</sup>, respectivamente, dos Decretos-leis n<sup>os</sup> 48.912 e 422/89. Perante a primeira parte dos preceitos ter-se-ia de concluir que as empresas concessionárias do jogo eram obrigadas ao pagamento desse imposto especial. Todavia, perante ela, não se poderia fundamentar a exclusão de uma nova tributação sobre o mesmo facto tributário — sobre o exercício da actividade do jogo —, se, porventura, ele estivesse ou viesse a ser erigido à categoria de facto tributário de um outro imposto geral ou local. Foi a consideração desta realidade que fez com que o legislador da contribuição industrial expressamente excluísse da sua incidência a contribuição sujeita ao imposto sobre o jogo (art<sup>o</sup> 15<sup>o</sup> do C.C.Industrial).

A lei fundamental ou ordinária não impõe a salvaguarda de qualquer princípio geral de não dupla tributação, pese embora a mesma não seja aconselhável, quer sob o ponto de vista económico, da gestão administrativa dos impostos, de resistência social à tributação (político), quer sob o ponto de vista da justiça fiscal. Acontece até que essa dupla tributação já foi regra entre nós em matéria, por exemplo, da tributação do rendimento (por contribuição industrial e imposto complementar) ou de transacções (venda de matérias-primas sem que o adquirente exhibisse declaração de responsabilidade modelos 5 ou 6 e posterior alienação pelo mesmo adquirente dos produtos acabados). É a segunda parte do primeiro preceito, ou o n<sup>o</sup> 2 do segundo, que afirmam não querer essa dupla tributação, incluindo nela também, a par do exercício da actividade de jogo, «o de quaisquer outras (actividades) a que (as empresas concessionárias) estejam obrigadas no contrato de concessão».

Daqui advirá, como mero corolário lógico, que nessas partes dos preceitos apenas se quis afastar o fenómeno de uma tributação, por o facto tributário já estar atingido com um imposto especial.

Mas há outra razão lógico-sistemática que nos leva a rejeitar a tese da recorrente e que se extrai do § 3<sup>o</sup> do referido art<sup>o</sup> 34<sup>o</sup> do D.L. n<sup>o</sup> 48.912 e do n<sup>o</sup> 4 do artigo 84<sup>o</sup> do D.L. n<sup>o</sup> 422/89, onde se prescreve, respectivamente: «o exercício por parte das empresas concessionárias de quaisquer actividades não abrangidas pelo corpo do artigo fica sujeito ao regime tributário respectivo» e «o exercício

por parte das empresas concessionárias de quaisquer actividades não abrangidas pelos n<sup>os</sup> 1 e 2 fica sujeito ao regime tributário geral».

Tais normas só têm sentido se se considerar que elas outra coisa não quiseram do que afirmar que o exercício de qualquer actividade, não abrangida no facto tributário, afirmativa e negativamente, delimitado na norma de incidência do imposto especial sobre o jogo, ficará sujeita ao imposto que decorra desse facto tributário. De onde a conclusão: a impossibilidade legal de qualquer outra tributação só existe em relação ao facto tributário incluído na incidência do imposto sobre o jogo.

Por último, um argumento lógico-sistemático colhido, quer dentro do regime legal estabelecido nos diplomas em causa, quer dentro do sistema dos vários impostos.

O entendimento de que os preceitos dos art<sup>os</sup> 34<sup>o</sup> do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 48.912 e 84<sup>o</sup> do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 422/89 pretenderiam colocar a realidade abrangida pela tributação em imposto sobre o jogo fora do âmbito tributário geral choca-se com o facto dos mesmos diplomas preverem a isenção de sisa nas aquisições dos prédios indispensáveis à realização dos fins das concessionárias e ao cumprimento das obrigações assumidas nos respectivos contratos, bem como da contribuição predial e agora da contribuição autárquica e até de taxas por alvarás e licenças municipais relativas às obrigações contratuais (cfr. art<sup>os</sup> 10<sup>o</sup> do D.L. n<sup>o</sup> 48.912 e 92<sup>o</sup> e 93<sup>o</sup> do D.L. n<sup>o</sup> 422/89).

A previsão de isenções pressupõe a sujeição ao respectivo imposto, por decorrência do princípio da universalidade ou da generalidade dos impostos. A sua consagração positiva revela não só que a recorrente seria sujeito passivo do respectivo imposto, o que quer dizer que não está abrangida pela exclusão tributária, como seria absolutamente desnecessária se tal fosse o entendimento legal.

Por outro lado, não tem sentido que as diversas normas que definem a incidência objectiva dos diversos impostos, como o imposto de selo, direitos aduaneiros e IVA, não adoptem a mesma atitude que tomava o art<sup>o</sup> 15<sup>o</sup>, al. c do C.C.Industrial e hoje toma o art<sup>o</sup> 6<sup>o</sup> do C.I.R.C., excluindo da sujeição objectiva respectiva a realidade objectiva abrangida pela tributação em imposto sobre o jogo.

Este comportamento legislativo só se compreende, por não se ver estendido ao domínio da incidência objectiva desses impostos a substituição operada pela tributação especial em imposto sobre o jogo, considerando-a antes limitada ao campo dos impostos incidentes directamente sobre o exercício da actividade comercial ou industrial em que, ao fim e ao cabo, se traduz o exercício da actividade de exploração dos jogos.

Nem se venha esgrimir, contra tal entendimento, a argumentação, — como faz a recorrente —, de que o imposto especial do jogo não se limita a tributação directa da actividade, pelo que seria um imposto directo sobre o rendimento, porque, de acordo com o disposto nos art<sup>os</sup> 35<sup>o</sup> e 36<sup>o</sup> do D.L. n<sup>o</sup> 48.912 e 85<sup>o</sup> e segs. do D.L. n<sup>o</sup> 422/89, o imposto incide nos jogos bancados sobre duas parcelas — «o capital de giro inicial» e «os lucros brutos das bancas» e nos jogos não bancados «sobre a receita cobrada nos pontos».

Na verdade, e independentemente de o capital de giro inicial não ser um parâmetro fixo e imputável, pois, quer no Decreto-Lei n<sup>o</sup> 48.912 (art<sup>o</sup> 37<sup>o</sup>), quer no Decreto-Lei n<sup>o</sup> 422/89 (art<sup>o</sup> 87<sup>o</sup>), se manda ter em conta o utilizado no mês anterior, constante dos respectivos registos, o certo é que quando a lei diz que o imposto incide, pelo

modo indicado sobre tais parcelas, apenas está a indicar o padrão-medida da realidade do facto tributário a mensurar. O que ele faz, com tal expressão, é indicar quais são «os factores legais de medição do objecto material do imposto» (cfr. Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, 1981, págs. 252). Tais normas são normas complementares de definição da incidência que não afastam a qualificação do imposto como um imposto sobre a actividade e sobre o seu rendimento.

Poderá considerar-se a importação dos bens efectuada pela recorrente como relativa ao exercício da actividade do jogo ou de quaisquer outras a que esteja obrigada no contrato de concessão, tal como elas resultam definidas nos artºs 14º do D.L. nº 48.912 e 16º do D.L. nº 422/89, 2º, nº 2 do Decreto Regulamentar nº 56/84, de 9/8 (relativo precisamente à zona de jogo explorada pela recorrente) e pelo contrato a que alude o nº 1 do probatório?

É evidente que não. A actividade de importar ou exportar bens é completamente distinta da actividade de exploração de jogo e das indústrias agrupadas ao estabelecimento principal da recorrente. Não há qualquer relação directa e imediata entre ambas as actividades. A actividade de importação e exportação é, por natureza, susceptível de influenciar reflexamente toda e qualquer actividade de produção de bens materiais. Mais. Os bens podem ser importados e não serem consumidos ou utilizados, perdendo a sua utilidade.

A aptidão natural ou extrínseca dos bens para satisfazer as necessidades da recorrente depende apenas de uma posterior actividade sua sobre eles, do seu consumo efectivo. As actividades são, pois, autónomas.

Por outro lado, as realidades abrangidas na tributação especial do jogo e na exclusão tributária referida concretizam-se numa actividade de prestação de bens, mormente numa actividade de prestação de jogo para satisfação do vício ou do gozo de jogar. No caso da importação, a recorrente não está a efectuar qualquer prestação de bens que satisfaçam as necessidades a cuja pacificação está obrigada pelo contrato.

Pelo contrário, está a receber bens que vai destinar ao seu consumo.

Ora, esta operação de transmissão/aquisição de bens com destino ao consumo cai dentro da incidência objectiva do imposto sobre o valor acrescentado (artº 1º, al. b) do CIVA).

O IVA impugnado é um imposto que visa atingir a despesa ou o consumo de bens, sendo um imposto indirecto, ao invés do imposto sobre o jogo que é um imposto directo.

Neste, atinge-se directamente o rendimento do sujeito passivo, advindo do exercício da actividade de exploração do jogo.

Naquele, atinge-se directamente a despesa efectuada, ou o consumo, com a aquisição de bens feita com o «apport» do rendimento chegado ao adquirente dos bens, sem curar de saber a fonte ou proveniência deste.

Podemos, pois, concluir que a importação de bens destinados ao consumo da recorrente, no exercício da sua actividade de exploração de jogo, não se acha abrangida pela referida exclusão de tributação e porque não há normas, no domínio dos impostos liquidados que prevejam a isenção, cai debaixo do princípio da universalidade da sujeição do imposto.

Note-se que, não sendo a importação de bens uma actividade sujeita ao imposto especial sobre o jogo, como se demonstrou, não pode

ver-se a mesma incluída na isenção real prevista no nº 32 do artº 9º do CIVA. De resto, as isenções aí referidas referem-se a transmissões dos bens ou prestações de serviços, efectuadas pelo próprio sujeito passivo.

As isenções na importação estão contempladas no artº 13º do CIVA e nelas não se inclui a importação efectuada pela recorrente (cfr., no sentido defendido, que tem sido jurisprudência uniforme deste tribunal, entre outros, os Acs. de 89.10.31, in Ap. D.R. de 90.11.22, págs. 360; 94.02.09, 94.03.16, 95.02.15 e 95.03.02, in, respectivamente, Recs. 16.657, 17.326, 18.800 e 18.575).

Conclui-se, portanto, que bem andou o acórdão recorrido em negar provimento ao recurso interposto da sentença da 1ª instância que julgou que o acto de liquidação não se achava inquinado vício de violação de lei.

2 — Do vício de violação de contrato administrativo e do princípio da boa-fé contratual.

Só poderia encarar-se a possibilidade de ocorrer violação de contrato administrativo da concessão de exploração dos jogos celebrado pela recorrente, nos termos apontados no probatório (nº 1), se a abrangência pela tributação efectuada adviesse de uma posterior alteração legislativa ou administrativa que se chocasse com qualquer definição das contrapartidas, contratualmente ajustadas, nela se incluindo a do pagamento do imposto especial sobre o jogo, como se encontra definido nos artºs 3º e segs. do Dec. Regulamentar nº 56/84, de 9/8, que regula a concessão da exploração da zona de jogo do Estoril, que veio a ser outorgada à recorrente, bem como qualquer exclusão ou isenção antes ajustadas.

Ora, o ajuste ou acordo contratual, ocorrido entre a recorrente e o Estado, limitou-se, no campo da tributação e restrito à matéria que interessa, a excluir a possibilidade de qualquer outra tributação actual ou futura, geral ou local, sobre o exercício das actividades agrupadas contratualmente ou sobre as referidas no artº 2º do Dec. Reg. nº 56/84, conforme a cláusula 4ª, nº 3.

É o que inofismavelmente resulta das cláusulas 4ª, nº 3 e 8ª do contrato de concessão, vistas à luz da interpretação definida dos pertinentes textos legais.

Se a recorrente negociou conferindo a tais textos legais interpretação diferente, ainda que sugestionada ou convencida pela interpretação e comportamento da Administração quanto aos impostos de transacções, poderá configurar-se a existência de um possível vício de formação da vontade negocial, de um possível erro sobre os motivos (cfr. artº 252º do C. Civil), ou de responsabilidade pré-contratual (artº 227º do mesmo compêndio normativo). O que seguramente não haverá será violação do contrato administrativo.

Violação do contrato ocorreria se o Estado ou a Administração viessem a atingir o exercício da actividade de exploração de jogo ou das actividades referidas na cláusula 4ª, nº 3, prestadas pela recorrente, com outros tributos, com uma dupla tributação geral ou local.

Então, sim, poder-se-ia reclamar pela protecção do princípio *pacta sunt servanda* que também nós entendemos ser de eficácia suprapositiva, mas que se pode ver acolhido no artº 2º da nossa C.R. Portuguesa, enquanto princípio estruturante do Estado de Direito material.

Diga-se, ainda, que foi situação ajustada à exposta, quanto à exclusão de nova e futura tributação, a que ocorreu no caso decidido

pelo Ac. deste tribunal, de 91.01.16 (in Acs. Dts. 352-496), em que a recorrente se pretende apoiar. No caso, tratava-se de um novo imposto que vinha a incidir sobre a mesma realidade económica, definido com recurso aos mesmos pressupostos de tributação. A recorrente está, no campo que fica para além da garantia legal e contratual de não ver onerado o exercício da sua actividade com outros impostos que não apenas o do jogo, na posição de qualquer sujeito. Todos podemos fazer planos de que não seremos tributados com quaisquer outros impostos para além dos que existem hoje.

Dentro do exposto, conclui-se que nem sequer as inovações tributárias gerais que ocorreram na nossa Ordem Jurídica, por virtude da nossa adesão às Comunidades, como a abolição de benefícios aduaneiros pelo D.L. n.º 33-A/86, de 28/2, e a introdução do IVA pelo D.L. n.º 394-A/84, de 26/12, a que a recorrente se agarra, tem qualquer relevo contratual.

Não há, portanto, como bem se decidiu no acórdão recorrido, na realização da tributação impugnada, qualquer violação do contrato administrativo celebrado com o Estado.

De qualquer forma, não vindo provado no acórdão recorrido se a recorrente sabia ou tinha possibilidade de saber, no momento da assinatura do contrato de concessão, qual a interpretação que a Administração iria fazer da lei quanto ao IVA, já anunciado, bem como se esta vinha fazendo interpretações da lei quanto a impostos de transacções e de selo que tivessem potencialidade para gerar na recorrente o convencimento de que estaria sujeita a IVA e porque tais aspectos consubstanciam matéria de facto cujo esclarecimento não pode servir de fundamento de recurso de revista, como é o examinando (cfr. art.ºs 21.º, n.º 4 do E.T.A.F. e 721.º do C.P.Civil), nunca o recurso poderia proceder quanto a essa matéria alegada.

VI — Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 70%.

Lisboa, 24 de Abril de 1996. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Coelho Dias* — *Rodrigues Pardal*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 2 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Cobrança a posteriori. Direitos niveladores agrícolas. Constituição Fiscal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Para efeitos de não cobrança a posteriori de direitos niveladores agrícolas, somente são relevantes os erros activos das alfândegas e não os lapsos induzidos pelo despachante.*

*II — Em 9.9.87, somente podiam ser objecto de informações vinculativas prestadas pelas alfândegas as respeitantes à classificação pautal das mercadorias e não as respeitantes às taxas.*

*III — Os direitos niveladores, como direitos de importação que são, são verdadeiros impostos indirectos.*

*IV — As normas de “constituição fiscal” devem ser interpretadas restritivamente, de forma a não abrangerem os direitos niveladores agrícolas, que são uma realidade que não foi pensada quando se fez a Constituição.*

*V — Está fundamentado um acto de liquidação adicional, ou cobrança a posteriori, que indique ao importador que a primeira liquidação tomou em consideração taxas inferiores às devidas, pelo que ele ficou a saber a razão da nova liquidação.*

Recurso n.º 13 622. Recorrente, Frutogal-Indústria e Comércio de Produtos Alimentares, Lda. Recorrido, Chefe do Serviço de Despacho da Alfândega de Lisboa. Relator, Exmo Cons.º Dr. Almeida Lopes.

### 1.º Relatório

Com base em vício de forma (falta de fundamentação do acto), vício de violação de lei (dos art.ºs 2.º e 5.º, n.º 2, do Reg. (CEE) 1697/70) e inconstitucionalidade dos direitos niveladores, FRUTOGAL-Indústria e Comércio de Produtos Alimentares, Lda, com sede na Rua da Junqueira, 200, porta 14, Lisboa, interpôs junto do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa recurso do acto de liquidação de receitas tributárias aduaneiras (direitos niveladores), no montante de 764.419\$00, praticado pelo Chefe do Serviço de Despacho da Alfândega de Lisboa, no processo de cobrança a posteriori n.º 1298/88, e na sequência da importação feita a coberto da Declaração de Introdução em Livre Prática e no Consumo n.º 82336, de ordem, de 9.9.87, da Delegação Aduaneira de Alverca.

Apresentada a resposta pela autoridade recorrida e feitas alegações por ambas as partes, o M.º Juiz do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (1.º Juízo) proferiu sentença a julgar improcedente a impugnação judicial, pois, em seu entender, não se verificavam os vícios assacados ao acto recorrido.

Não se conformando com a sentença, dela recorreu a importadora para este STA, pedindo a sua revogação e a procedência da impugnação, com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

a) A Entidade recorrida pretende que uma partida de queijo suíço seja tributada com uma colecta adicional correspondente a direitos niveladores.

b) Esta decisão foi corroborada pela douta sentença agravada.

c) Sustenta a Recorrente com base nos elementos constantes do processo que, foram pagos os direitos niveladores e os montantes compensatórios que a própria D.G.A. e a D.A. de Alverca exigiram.

d) Com efeito, estas incluíram o queijo no contingente pautal de D.N. reduzido previsto no Reg. 774/86 de 28/02.

e) O acto recorrido assenta em errada interpretação daquele regulamento.



f) E viola o Reg. (CEE) 1699/79, art. 5º, uma vez que as imposições foram calculadas com base em informações prestadas pelas Alfândegas.

g) Aliás, a própria norma que suporta a tributação de mercadoria com direitos niveladores, não foi criada nos termos da C.R.P. — inconstitucionalidade orgânica.

h) A recorrente comercializou a mercadoria com base na tributação que lhe foi imposta no acto de liquidação.

i) E não consegue neste momento alcançar os fundamentos que determinaram a prática do acto recorrido.

j) O que ocorre porque o mesmo, não obstante impor um pesado gravame, não está fundamentado.

Nesta STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto suscitou a questão prévia que resulta do facto de a recorrente não ter impugnado a sentença mas o acto de liquidação, pois as conclusões da alegação não imputam vício algum à sentença recorrida.

Corridos os vistos cumpre decidir.

O Mº Juiz de 1ª instância fixou a seguinte matéria de facto:

1 — Através da D.I. nº 82336, que foi objecto de conferência e verificação aceite em 9/Set/87, importou a recorrente uma partida de queixo em pedaços e queijo fundido, originária da Suíça.

2 — Ao calcular o montante dos direitos niveladores a que alude o D.L. 513/85 encontrou a colecta de 102.443\$00.

3 — Quantia que, acrescida de outras, pagou em 9/Set/87.

4 — Foi iniciado, no Serviço de Despacho da Alfândega de Lisboa, o processo de cobrança “a posteriori” nº 1298/88.

5 — Em 19-6-89, um funcionário da conferência final, fundamentando-se nos elementos constantes do processo e no aviso publicado no D.R. II série de 29-7-87, conclui serem devidos, nas rubricas direitos niveladores, quanto ao queijo em rodas, a quantia de 650.368\$00 e no que concerne ao queijo fundido a quantia de 159.870\$00, por serem aplicáveis, respectivamente, as taxas de 22.500.000/100 e 19.737.000/100.

6 — E, porque, aquando da importação, havia sido paga, nessa rubrica, o quantia de 102.433\$00, era devida a quantia de 707.795\$00, acrescida de I.V.A. no montante de 56.624\$00, tudo no total de 764.419\$00.

7 — Com esta liquidação, por despachos de 21-6-89 e 25-1-90, concordou o Sr. Chefe do Serviço de Despacho da Alfândega de Lisboa, tendo ordenado a notificação do importador para satisfazer o montante liquidado.

8 — O que foi cumprido através do ofício nº 306, de 5-2-90, da Alfândega de Lisboa, junto a fls. 7 dos autos.

2º Fundamentos

2.1. A questão prévia posta pelo MºPº

Entende o Dº MºPº junto deste STA, que as conclusões do recurso não imputam vício algum à sentença recorrida, mas apenas ao acto recorrido.

Mas, com o devido respeito, não tem razão. Com efeito, na conclusão b) faz-se referência à sentença recorrida, e diz-se que esta corroborou o acto recorrido. E, na parte final do recurso, pede-se que se anule a sentença recorrida.

É quanto basta para se concluir que a recorrente não se alheou totalmente da sentença recorrida, cuja parte decisória, ou dispositivo,

é que é de facto o objecto do recurso, como diz o artº 684º nº 2, do CPC. Por isso, o recurso tem objecto, pelo que improcede a questão prévia posta MºPº.

2.2. O mérito do recurso jurisdicional.

A questão que este tribunal tem de resolver é a de saber se deve ser confirmada ou revogada a sentença recorrida. A recorrente pede a sua anulação, mas é manifesto que há lapso neste pedido, pois não foi suscitada qualquer nulidade da sentença. Por isso, deve entender-se que a recorrente pediu a revogação da sentença.

Sustenta a recorrente, nas conclusões c) e d), que foram pagos os direitos niveladores e os montantes compensatórios que a própria DGA e a delegação aduaneira de Alverca exigiram, pois incluíram o queijo no contingente pautal de D.N. reduzido, previsto no Reg. 774/86 de 28/02, pelo que o acto recorrido assenta em errada interpretação daquele Regulamento.

No pedido de decisão prejudicial feito ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias no processo MECANARTE, perguntou-se a esse Alto Tribunal se, para efeitos do disposto no artº 5º, nº 2, do Regulamento (CEE) nº 1697/79, do Conselho, de 24.7.79, “deve entender-se por ‘erro’ apenas o de cálculo ou de transcrição, ou também os erros induzidos pelo devedor”. A esta pergunta, o TCE respondeu:

“Os erros visados pelo artº 5º, nº 2, do Regulamento nº 1697/79 abrangem todos os erros de interpretação ou de aplicação dos textos relativos aos direitos de importação e de exportação que não puderem ser razoavelmente detectado pelo devedor, desde que sejam a consequência de um erro activo, quer das autoridades competentes para a cobrança a posteriori, quer do Estado membro de exportação, o que exclui os erros provocados por declarações inexactas do devedor sem prejuízo dos casos em que a inexactidão destas declarações mais não seja do que a consequência de informações erradas dadas pelas autoridades competentes e vinculando estas últimas”.

Este acórdão MECANARTE é de 27.6.91, e foi proferido no Procº nº C-348/89.

Ora, resulta deste aresto que apenas são de considerar os erros activos das autoridades aduaneiras e não os erros materiais ou lapsos, induzidos pelo importador ou seu despachante.

Na sua informação de fl. 28, a autoridade, aduaneira recorrida diz que o acto de liquidação inicial se ficou a dever a um lapso, pois os direitos niveladores aplicáveis já haviam sido publicados na II Série do Diário da República de 29.7.87.

Na matéria de facto dada como provada, o MºPº Juiz a quo escreveu que a recorrente, ou seu despachante, ao calcular o montante dos direitos niveladores a que alude o D.L. 513/85 encontrou a colecta de 102.443\$00, quantia que, acrescida a outras, pagou em 9.9.87.

Deste modo, fica claro que o erro foi induzido pelo despachante da recorrente e não foi um erro activo das autoridades aduaneiras. Assim, o erro da alfândega é irrelevante e não dispensa a cobrança a posteriori. Não foi um erro activo.

Na conclusão f), a recorrente sustenta que o acto de liquidação viola o artº 5º do Reg. (CEE) 1697/79, uma vez que as imposições foram calculadas com base em informações prestadas pelas alfândegas.

A este propósito, cumpre esclarecer que no pedido de decisão prejudicial feito ao TCE no processo BEIRAFRIO, perguntou-se a esse

Alto tribunal quais as informações vinculativas para as alfândegas. O TCE respondeu o seguinte:

“O artº 5º, nº 1, primeiro travessão, do Reg. (CEE) nº 1697/79 do Conselho, de 24 de Julho de 1979, (...) deve ser interpretado no sentido de que a definição das informações que são susceptíveis de vincular as autoridades competentes, das autoridades habilitadas a prestar estas informações, assim como da forma pela qual as mesmas devem ser prestadas, compete, na falta de indicação contida na legislação comunitária aplicável antes da entrada em vigor do Regulamento nº 1715/90 do Conselho de 20.6.90, relativo às informações prestadas pelas autoridades aduaneiras dos Estados membros em matéria de classificação de mercadorias na nomenclatura aduaneira, à legislação do Estado membro em causa”.

Deste modo, tem de ser ver o que dizia a legislação portuguesa sobre informações vinculativas em 1987, data da declaração de introdução das mercadorias em livre prática e consumo.

Ao tempo vigorava o velho Contencioso Aduaneiro, cujos artºs 210º, § único, e 255º, prescreviam que competia aos tribunais técnicos informar as consultas prévias acerca da classificação pautal a aplicar a qualquer mercadoria que se pretendesse importar e ainda não tivesse sido submetida a despacho, sendo as informações prestadas obrigatoriamente aplicáveis aos casos sujeitos e aos idênticos. Por isso, a lei portuguesa do tempo, apenas previa consultas prévias — e informações vinculativas — sobre classificação pautal e não sobre as restantes legislação aduaneira.

O acórdão do TCE conhecido por caso BEIRAFRIO tem a data de 8.4.92 e foi proferido no Procº C-371/90.

No caso dos autos, dado que não está em causa qualquer informação pautal vinculativa, não procede a conclusão do recurso que invoca a existência de uma informação prestada pelas alfândegas.

Na conclusão g), a recorrente sustenta que a norma que suporta a tributação da mercadoria com direitos niveladores, não foi criadas nos termos da C.R.P. — inconstitucionalidade orgânica.

A este respeito, o Tribunal Constitucional já teve oportunidade de se pronunciar sobre a constitucionalidade dos direitos niveladores. Com efeitos, nos acórdãos nºs 70/92 e 194/92, publicados na II Série do Diário da República, respectivamente, de 18.8.92 e de 25.8.92, o TC disse que é discutível que os direitos niveladores sejam verdadeiros impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional, pois têm natureza protativa e não fiscal, sendo verdadeiros diferenciais de preços. Por isso, para o TC não são aplicáveis aos direitos niveladores as normas da “constituição fiscal”.

Este STA entende que os direitos niveladores são direitos de importação, e, por isso, impostos indirectos. Com efeito, nos termos do artº 4º, nº 10, segundo travessão, do Código Aduaneiro Comunitário, são direito de importação os direitos niveladores agrícolas instuídos no âmbito da PAC ou de regimes específicos aplicáveis a determinadas categorias resultantes da transformação de produtos agrícolas. Este STA, no acórdão proferido em 3.2.95, no procº nº 13.621, publicado no BMJ 424-471, entendeu que os direitos niveladores agrícolas são impostos. Os direitos niveladores já eram considerados direitos de importação pelo artº 1º, nº 1, al. d), do Regulamento (CEE) nº 1854/89, do Conselho, de 14.6.89, pelo artº 1º,

al. b), do Decreto-Lei nº 504-E/85, de 30 de Dezembro, pelo artº 1º, nº 2, al. d), do Regulamento nº 2144/87 do Conselho de 13.7.87 (em vigor em 9.9.87, data da declaração aduaneira de que trata este processo) e pelo artº 1º, nº 2, al. a), da Directiva 78/453/CEE, de 22.5.78, do Conselho.

Por isso, podemos concluir, com toda a segurança, que os direitos niveladores, como direitos de importação, são verdadeiros impostos.

Acontece que as normas da “constituição fiscal”, com é o caso do artº 106º da Constituição da República, têm de ser objecto de uma interpretação restritiva, de forma a nelas não caberem os direitos niveladores. Com efeito, não estava no espírito do legislador constitucional abranger, entre os impostos, os direitos niveladores, tanto mais que, quando se fez a Constituição, na nossa ordem jurídica ainda não existiam os direitos niveladores, que são uma realidade comunitária que só passou a existir na nossa ordem jurídica após a entrada em vigor do Acto de Adesão, isto é, a partir de 1.1.86.

Por estas razões, não se verifica a inconstitucionalidade orgânica invocada pela recorrente.

Na conclusão h), a recorrente diz que já comercializou a mercadoria com base na tributação que lhe foi imposta pelo acto de liquidação. Com isto, quer referir-se ao facto de não ter feito repercutir no preço da mercadoria os novos direitos niveladores que lhe foram liquidados, pelo que fica prejudicada.

Sucedo que a falta de repercussão, e o conseqüente prejuízo sofrido, não é fundamento de ilegalidade do acto de cobrança a posteriori, pois a lei comunitária não prevê como fundamento da não cobrança o facto de o importador não ter feito a repercussão dos direitos niveladores dos produtos no preço de venda dos mesmos.

Por isso, improcede esta conclusão.

Nas conclusões i) e j), a recorrente insiste no facto de o acto de liquidação, de que recorreu, não estar fundamentado.

Mas, como demonstrou a sentença recorrida, o acto está fundamentado. Pode ver-se tal fundamentação no ofício de fl. 7, que notificou o acto de liquidação adicional. Aí se escreveu que o acto de liquidação foi praticado “com base nos seguintes fundamentos”, que depois desdobra por 5 itens. No fundo, a alfândega diz que na primeira liquidação foi paga a menos a quantia de 707.795\$00, acrescida de Iva, no total de 764.419\$00. e foi paga a menos por erro inicial de taxas. Daí que diga quais as novas taxas aplicáveis.

Por estas razões, o acto de liquidação está fundamentado, como muito bem se decidiu na sentença recorrida. Improcede, assim, a arguição de vício de forma do acto de liquidação recorrido.

Deste modo, a sentença recorrida não merece censura.

3º Decisão.

Nestes termos, acordam os juizes do STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 60% da taxa de justiça, a qual será calculada sobre o valor da liquidação (764.419\$00).

Lisboa, 2 de Maio de 1996. — Almeida Lopes (Relator) — Ernâni Figueiredo — Coelho Dias.

## Acórdão de 2 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Contencioso aduaneiro. Importação. Produtos alimentares. Abastecimento público. Isenção fiscal. Emolumentos. Acto administrativo. Falta de fundamentação. Anulabilidade. Notificação deficiente. Ineficácia. Recurso contencioso. Causa de pedir. Facto superviente. Recurso jurisdicional. Poderes de cognição. Poder discricionário. Poder vinculado. Fim legal.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os factos constitutivos da(s) causa(s) de pedir têm, salvo superveniência deles ou do seu conhecimento, de ser alegados na petição do recurso contencioso.*
- 2 — *Os recursos de acórdãos do Tribunal Tributário de 2ª Instância para o STA destinam-se a reapreciar questões neles discutidas, não a conhecer de questões novas (salvo questão de conhecimento oficioso); se o recorrente entende ter invocado perante o tribunal a quo determinada causa de pedir de que ele não conheceu, deve arguir, na minuta de recurso para o STA, a respectiva nulidade por omissão de pronúncia.*
- 3 — *A falta de fundamentação do acto administrativo implica em princípio a sua anulabilidade; mas a falta, insuficiência ou irregularidade da sua notificação (acto exterior e normalmente posterior àquele) não tem tal efeito, apenas podendo implicar a sua ineficácia na medida em que negativamente afecte os interesses do administrado seu destinatário, com reflexo na determinação do termo inicial do prazo para o recurso contencioso.*
- 4 — *O artº único do DL nº 49.260, de 25-0-69, conferia ao Ministro das Finanças um poder essencialmente discricionário: sendo embora de verificação obrigatória o pressuposto de o produto se destinar ao abastecimento público, não pode dizer-se que bastava isso para a importação beneficiar da isenção ou redução de direitos, ou da isenção de emolumentos, visto a Administração continuar mesmo assim a poder reconhecer ou não tal benefício, desde que fundamentasse a decisão, pois nisso consistia a discricionariedade do poder; e, para assim decidir, podia escolher os pressupostos a atender, sem vinculações que não fossem as do fim legal (assegurar nas melhores condições o abastecimento público de produtos) e as da verdade, da igualdade, da proporcionalidade, da adequação, da justiça e da imparcialidade.*

Recurso nº 16.973. Recorrente: Manuel da Silva Gonçalves; recorrida: Subdirector-Geral das Alfândegas. Relator: Juiz-Conselheiro Castro Martins.

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

1. MANUEL DA SILVA GONÇALVES, residente na Av. de Roma, nº 8, 1º, dtº, Lisboa, recorre (petição de 8-2-90) do Acórdão

do Tribunal Tributário de 2ª Instância de 22-6-92 (fls. 50 a 55) que negou provimento ao recurso contencioso de anulação por ela interposto dos despachos do Senhor Subdirector-Geral das Alfândegas que lhe indeferira diversos pedidos, datados de 1988, de isenção de taxas emolumentares incidentes sobre a importação de produtos destinados ao abastecimento público.

A rematar a sua alegação perante este STA com vista à revogação de tal aresto, ofereceu o recorrente várias conclusões que se podem agrupar do modo seguinte:

1ª — O recorrido acórdão da 2ª Instância não deferiu o requerimento feito no nº 36 das alegações perante ela produzidas no sentido de, atendendo a «que em casos similares a Administração Aduaneira tem concedido os benefícios em causa», ser «a entidade recorrida convidada a pronunciar-se sobre esses casos e qual a razão de decidir diferentemente nuns e noutros casos».

2ª — O aresto sob recurso não se pronunciou sobre violação do princípio da imparcialidade e igualdade de tratamento, o que constitui nulidade por omissão de pronúncia [art. 668º, nº 1, al. d), do CPC].

3ª — Os actos administrativos sob recurso violam os deveres de igualdade de tratamento e de imparcialidade, a que a Administração Pública se encontra adstrita (art. 266º da CRP), porque face a situações similares (sobre que se requer seja a recorrida convidada a pronunciar-se, com menção das razões da discrepância do tratamento dado), foram concedidas isenções de emolumentos ao abrigo do art. único do DL 49 260 e revogados os actos de indeferimento inicial.

4ª — Ao contrário do que entendeu o acórdão recorrido, esses actos enfermam do vício de forma previsto no art. 1º, nºs 2 e 3, do DL 256-A/77, por os fundamentos dos pareceres que os integram se revelarem insuficientes, pouco claros e incongruentes.

5ª — Essa fundamentação não acompanhou a sua notificação, o que viola o disposto nos arts. 268º, n 2, da CRP, e 19º do CPT.

6ª — A entidade recorrida adoptou erroneamente pressupostos que não estão fixados na lei, o que inquina os actos de violação de lei por erro nos pressupostos de direito.

7ª — Ao invocar a pouca relevância dos produtos importados, a entidade recorrida partiu de errados pressupostos de facto.

8ª — As motivações da decisão, reveladas pelos fundamentos invocados, não se enquadram no fim legalmente determinado, pelo que houve desvio de poder, pois no exercício de poderes discricionários a entidade recorrida é livre de eleger os pressupostos para atingir o fim legal, mas quanto a estes tem um poder vinculado.

Não houve contra-alegação.

O magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de o recurso não merecer provimento.

2. Há que decidir, pois, as oito questões acima condensadas.

2.1 Para a decisão a proferir consideramos provados os factos seguintes:

A — Através de 26 requerimentos, todos de 1988, o ora recorrente solicitou ao Senhor Director-Geral das Alfândegas, ao abrigo do DL 49 260, de 25-9-69, isenção dos emolumentos do art. 10º da tabela II anexa à Reforma Aduaneira, devidos pela importação, nesse ano, de várias partidas de mercadoria congelada destinada à alimentação humana: dobrada, mãos, fígados, rins, línguas e carne desossada de bovino, mãos de vitela e de novilho, borregos, entremeadas de porco e pernas de porco desossadas, provenientes de vários países da CEE e dos EUA.

B — Sobre esses requerimentos se pronunciou, a pedido da Direcção-Geral das Alfândegas, o Instituto de Apoio à Transformação e Comercialização dos Produtos Agro-Alimentares formulando três pareceres, sendo dois datados de 10 e um de 18 de Julho de 1989, todos nos termos seguintes: «Considerando que as mercadorias que foram importadas são produtos acabados que representam pouca relevância em termos de abastecimento público e que não contribuíram para o desenvolvimento da indústria agro-alimentar nacional, somos de parecer desfavorável à isenção de emolumentos».

C — Recebidos estes pareceres na Direcção-Geral das Alfândegas e incorporados no respectivo processo, uma funcionária dessa Direcção-Geral, Lobélia Caramelo, propôs, em relação a tais requerimentos, em 6 (sobre dois deles), 17 (sobre um deles) e 21 (sobre 23 deles) de Novembro de 1989, o seguinte: «Em face do parecer desfavorável emitido pelo Instituto de Apoio à Transformação e Comercialização dos Produtos Agro-Alimentares, parece de indeferir o(s) pedido(s) formulado(s) pela firma Manuel da Silva Gonçalves no(s) requerimento(s) de . . . » [identificação do(s) requerimento(s)].

D — Sobre cada uma destas propostas o Senhor Subdirector-Geral das Alfândegas Orlando Ribeiro, invocando delegação ministerial, proferiu despacho em 7, 20 e 22 de Novembro de 1989, respectivamente, sempre nos termos seguintes: «Concordo. Indefiro nos termos propostos».

E — As notificações destes despachos ao recorrente foram feitas por ofícios datados de 6-12-89 e 16-1-90 (2), todos com o texto seguinte: «Informo V. Ex<sup>a</sup> de que, em face do parecer desfavorável emitido pelo Instituto de Apoio à Transformação e Comercialização dos Produtos Agro-Alimentares, um Senhor Subdirector-Geral indeferiu, por despacho de . . . o(s) pedido(s) em causa» (no texto indicava-se a data do despacho e na epígrafe identificava-se o assim indeferido requerimento pela sua data, assunto, e número e delegação aduaneira do documento único a que ele se reportava).

2.2. A primeira questão a abordar é, como vimos, a da falta de deferimento do pedido feito no n.º 36 das alegações produzidas perante a instância, no sentido de, atendendo a «que em casos similares a Administração Aduaneira tem concedido os benefícios em causa», ser «a entidade recorrida convidada a pronunciar-se sobre esses casos e qual a razão de decidir diferentemente nuns e noutros casos».

Ora, se é exacto que a instância não deferiu esse pedido, certo é também que ela não estava obrigada a fazê-lo quer porque o recorrente não concretizava, como devia, «os casos similares» assim vagamente alegados quer sobretudo porque ele era extemporâneo: visto nem sequer se alegar, perante a instância, superveniência dos factos ou do conhecimento deles, tinha a formulação de ser feita, com os exigíveis detalhes, na petição inicial [vide arts. 56.º do RSTA, 36.º, n.º 1, al. f), do ETAF e 506.º do CPC] e não, como o foi, depois dos articulados e até depois de encerrada a instrução. Na verdade, essa matéria (tratamento desigual de casos similares) só é trazido a pretório nas alegações finais, sem qualquer justificação para o atraso, sendo sobre ele omissa a petição.

Improcede, pois, este primeiro fundamento do recurso.

2.3. A segunda questão a apreciar é a da arguida omissão de pronúncia do acórdão recorrido sobre a violação do princípio da imparcialidade e igualdade de tratamento a que a Administração Pública se encontra adstrita (art. 266.º da CRP).

Também improcede, porém, este segundo fundamento do recurso porque o acórdão sob recurso não incorreu nessa nulidade.

Com efeito, ele pronunciou-se sobre o assunto, embora sucintamente, dizendo que «não resulta dos autos que os princípios constantes do art. 266.º da CRP tenham sido infringidos» (vide linhas 24 a 26 de fls. 54 v.º).

2.4. A terceira questão a conhecer é a da alegada «violação dos deveres de igualdade de tratamento e de imparcialidade, a que a Administração Pública se encontra adstrita (art.º 266.º da CRP), porque face a situações similares foram concedidas isenções de emolumentos ao abrigo do art. único do DL 49 260 e revogados os actos de indeferimento inicial».

Igualmente improcede este fundamento do recurso porque, como já resulta da especificação factual constante do antecedente n.º 2.1, não há nos autos prova alguma (cujo ónus impendia sobre o recorrente) de que em situações similares hajam sido concedidas tais isenções de emolumentos.

Quanto à reedição do aludido requerimento feito na instância, a sua extemporaneidade só pode ser mais flagrante, pelo que se indefere.

2.5. A quarta questão a debater é a do alegado vício de forma dos actos recorridos por os fundamentos dos pareceres que os integram serem insuficientes, pouco claros e incongruentes.

Todavia, esta questão, excluída do âmbito dos poderes de cognição oficiosa deste Tribunal, não foi apreciada pela instância, que se limitou a discutir e decidir quanto ao vício de forma da notificação por dela não constar a fundamentação dos actos notificandos e ora recorridos. É elucidativo a tal respeito o seguinte parágrafo do acórdão (vide linhas 16 e segs. de fls. 53 v.º: «Ora, como o ataque desferido pela recorrente, em sede de vício de forma, visou apenas a notificação do acto e não este, que daquele saiu incólume, forçoso é reconhecer que não existem razões que afectem a sua validade, ainda que aquela tivesse sido irregular (v. Ac. STA de 16/11/88 e 18/8/89, in AP-DR de 28/2/90, pág. 1316 e AP-DR de 12/10/90, pág. 151)».

Ora estes recursos de acórdãos do Tribunal Tributário de 2ª Instância para o STA destinam-se a reapreciar questões neles discutidas, não a conhecer de questões novas (salvo matérias de conhecimento officioso, que já vimos não ser o caso).

Se o recorrente entendia haver alegado, tempestivamente, esse vício de forma dos actos recorridos (e não apenas da sua notificação) perante o tribunal *a quo*, devia ter arguido, na minuta deste recurso para o STA, a respectiva nulidade por omissão de pronúncia do acórdão recorrido sobre a matéria. Não o tendo feito, não pode este STA conhecer dessa matéria *ex novo*.

Também decai, pois, o recorrente quanto a esta sua quarta queixa.

2.6. A quinta questão a dilucidar é a do vício de forma dos actos de notificação dos despachos recorridos por nos ofícios enviados ao recorrente para destes lhe dar conhecimento não se haver transcrito, mas apenas deferido, o «parecer desfavorável emitido pelo Instituto de Apoio à Transformação e Comercialização dos Produtos Agro-Alimentares» em que tais despachos se basearam.

Tem razão o recorrente ao alegar que a notificação só estaria completa com a transcrição desse parecer, pois, embora ainda então não existisse o art. 19.º do CPT por ele invocado, certo é que o n.º 2 do art. 30.º da LPTA o impunha.

Mas o que o recorrente pretendia e pretende é a anulação dos actos recorridos (vide petição a fls. 4); e, se podia obter tal efeito

no caso de falta ou insuficiência de fundamentação desses actos, já não assim com a alegação, mesmo bem sucedida, da incompletude da respectiva notificação.

Foi isso que o acórdão recorrido lhe explicou nos quatro parágrafos de fls. 54 v<sup>o</sup>, um dos quais já acima se transcreveu sob o n<sup>o</sup> 2.5.

E o recorrente não apresentou na sua alegação para este STA qualquer razão que abalasse esta conclusão: a insuficiência da notificação de um acto administrativo pode ter implicações sobre a eficácia do acto mas não sobre a sua validade.

Como se escreveu no Acórdão deste STA de 22-2-96, no recurso n<sup>o</sup> 19.908, concluir que a notificação de um acto administrativo carece de fundamentação não é o mesmo que concluir que esse acto administrativo, ele próprio, está viciado de falta de fundamentação. É que se este vício do acto administrativo, por falta de um elemento que o devia integrar, pode implicar a sua invalidade, já a falta, insuficiência ou irregularidade da sua notificação, que é um acto exterior e normalmente posterior àquele, não tem tal consequência, apenas podendo implicar a sua ineficácia na medida em que negativamente afecte os interesses do administrado seu destinatário e, daí, com reflexos, designadamente, na determinação do termo inicial do prazo para o recurso contencioso (cfr. arts. 31<sup>o</sup> da LPTA e 22<sup>o</sup> do CPT).

Conforme ensina Rafael Entrena Cuesta, in «Curso de Derecho Administrativo», vol. 1, 8<sup>a</sup> ed., p. 244, a notificação tem uma vida jurídica independente do acto que se pretende notificar, pelo que a sua falta só pode afectar a vinculação jurídica do administrado ao acto, nunca a existência ou validade deste.

E é também a jurisprudência deste STA, de que são exemplos os Acs. de 6-7-88 nos recursos n<sup>o</sup> 5.608 (in AD n<sup>o</sup> 324, pág. 1543) e n<sup>o</sup> 5.630 (in CTF n<sup>o</sup> 352, pág. 562), de 28-9-88 no rec. n<sup>o</sup> 5.631 (ib., pág. 575), de 9-10-91 no rec. n<sup>o</sup> 13.540 [in AP-DR (aduaneiro), de 20-1-94, pág. 440], de 21-6-95 no rec. 19.274, de 4-10-95 no rec. 19.449, de 25-10-95 nos rec. 19.268 e 19.310, de 31-10-95 no rec. 19.152, de 8-11-95 nos rec. 19.308 e 19.537, de 15-11-95 nos rec. 19.151 e 19.703, e de 29-11-95 nos rec. 19.344 e 19.543.

Improcede, assim, também este fundamento do recurso.

2.7. A sexta questão a discutir é a do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito.

Eis o texto do questionado art. único do DL n<sup>o</sup> 49.260, de 25-9-69:

Poderá o Ministro das Finanças reduzir ou isentar de direitos e isentar de emolumentos do art. 11<sup>o</sup> da Tabela II da Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n<sup>o</sup> 46 311, de 27 de Abril de 1965, a importação de produtos destinados ao abastecimento público.

O recorrente alega que «a entidade recorrida julgou erroneamente que existem pressupostos fixados vinculadamente na lei, de cuja verificação depende a concessão da isenção requerida, quando efectivamente tais pressupostos são de escolha discricionária» dela, a quem a lei confere «o poder de escolher em concreto o comportamento mais adequado à realização do interesse público, o qual consiste em garantir o abastecimento público de produtos quando se mostrem insuficientes as disponibilidades internas» (vide fls. 73, n<sup>os</sup> 38 e 39).

Mas não resulta da prova produzida nem se pode inferir do transcrito texto do parecer do Instituto de Apoio à Transformação e Comercialização dos Produtos Agro-Alimentares (em que os despachos se basearam) que o seu autor tenha julgado que as razões ali apontadas para o indeferimento (serem as mercadorias importadas «produtos

acabados que representam pouca relevância em termos de abastecimento público e que não contribuíram para o desenvolvimento da indústria agro-alimentar nacional») constituiriam pressupostos fixados vinculadamente na lei; antes a ponderação destes critérios na decisão do caso compagina-se perfeitamente com o uso do poder discricionário que, como o acórdão recorrido e o recorrente concordemente sustentam, o legislador aí conferiu à Administração.

Aliás, mais uma vez o recorrente pretende discutir, sem base legal, matéria nova. Na verdade, neste domínio, o aresto recorrido limitou-se a dizer que se tratava de um poder discricionário que abrangia os pressupostos e o conteúdo do acto, pois a lei não fixa quaisquer pressupostos de verificação obrigatória mas apenas o fim a atingir, que é o abastecimento público de produtos, e a concluir que, não havendo pressupostos vinculantes, não podia verificar-se o alegado erro nos pressupostos de direito (fls. 54).

Contra isto diz o recorrente a fls. 73 e 74, sob os n<sup>os</sup> 41 e 45, algo contraditoriamente com o que antes dissera acerca da natureza discricionária do poder conferido à Administração, que, destinando-se os bens importados à alimentação humana, beneficiavam da isenção requerida, salvo se comprovada a suficiência das disponibilidades internas, e que se adoptaram erroneamente pressupostos não fixados na lei ao invocar-se serem esses bens produtos acabados e não contribuíram para o desenvolvimento da indústria agro-alimentar nacional.

É manifesto o erro do recorrente na aplicação ao caso dos princípios que regem o poder discricionário aqui concedido pela lei: embora fosse de verificação obrigatória o pressuposto de o produto se destinar ao abastecimento público, não pode dizer-se que bastava isso, ou que ele se destinava à alimentação humana, para beneficiar da isenção, visto o Ministro das Finanças (ou um seu delegado ou subdelegado) continuar mesmo assim a poder isentar ou não, desde que fundamentasse a sua decisão, pois nisso consistia a discricionariedade de tal poder; e, para assim decidir, ele podia escolher, sem vinculações que não fossem as do fim legal e as da verdade, da igualdade, da proporcionalidade, da adequação, da justiça e da imparcialidade, os pressupostos que escolheu.

Portanto o facto de não estarem esses pressupostos fixados na lei não impedia a sua invocação e utilização. Foi precisamente para deixar uma ampla margem de livre apreciação ao Ministro das Finanças que o legislador não consagrou na lei esses ou outros pressupostos, para além do acima referido.

Improcede assim, também, este outro fundamento do recurso.

2.8. A sétima questão a resolver é a do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto ao invocar-se a pouca relevância dos produtos importados.

Efectivamente um dos fundamentos do indeferimento foi o de que as mercadorias importadas tinham pouca relevância em termos de abastecimento público; e o recorrente alega ser falsa esta asserção quer no sentido de não serem tais produtos essenciais ao abastecimento público quer no de que mesmo sem essas importações estava assegurado o abastecimento público de tais produtos.

Mas não podemos senão concordar com a instância em que o recorrente não fez prova alguma de que seja falso aquele fundamento dos despachos no sentido, em que deve ser tomado, de que as importações feitas pelo recorrente não eram imprescindíveis ou muito relevantes para o abastecimento público (de carnes e vísceras de bo-

vino, de borrego e de porco), que, mesmo sem elas, não sofreria de carências nesse domínio.

Improcede também, pois, este fundamento do recurso.

2.9. A oitava e última questão que nos vem colocada é a de os despachos contenciosamente recorridos sofrerem de vício de desvio de poder, por as motivações da decisão, reveladas pelos fundamentos invocados, não se enquadrarem no fim legalmente determinado.

Todavia, esta questão, excluída do âmbito dos poderes de cognição oficiosa do Tribunal, não foi apreciada pela instância.

Ora, como se disse supra, no nº 2.5, estes recursos jurisdicionais destinam-se a reapreciar questões apreciadas pelo tribunal *a quo*, não a conhecer de questões novas que não sejam, como esta não é, de conhecimento oficioso.

Se o recorrente entendia haver alegado, tempestivamente, esse vício de desvio de poder perante a instância, devia ter arguido, na minuta deste recurso para o STA, a respectiva nulidade por omissão de pronúncia do acórdão recorrido sobre a matéria. Não o tendo feito, não pode este STA conhecer dessa matéria *ex novo*.

Por isso se rejeita este último fundamento do recurso.

3. Com fundamento no exposto acordam em conferência os Juízes desta Secção do Contencioso Tributário do STA em negar provimento ao recurso e em condenar o recorrente nas custas, com taxa de justiça de 75.000\$ e procuradoria de 30.000\$00.

Lisboa, 2 de Maio de 1996. — *Agostinho Castro Martins* (relator) — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Manuel Fernandes Dias*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

## Acórdão de 2 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Recurso Jurisdicional. Meios processuais comuns à jurisdição administrativa e fiscal. Alegações. Deserção do Recurso Jurisdicional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*No recurso jurisdicional, interposto para o STA da decisão proferida, no recurso contencioso, pelo TT de 2ª Instância, o recorrente deve alegar no prazo de 20 dias, a contar da notificação do despacho de admissão do recurso — art.106 da LPTA —, não podendo fazê-lo — ou declarar pretender fazê-lo no STA, por não vigorarem aí — art. 130 nº1 e 131 nº1 da mesma lei processual —, o art 171 do CPT e 87 § único do RSTA, respeitáveis apenas a meios processuais específicos do contencioso tributário propriamente dito, nomeadamente a impugnação judicial.*

Recurso nº 20.219 em que é recorrente RIBERALVES — Comércio de Produtos Alimentares, Lda e recorrido Subdirector-Geral das Alfândegas e de que foi relator o Exmº Sr. Consº Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Aduaneiro do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Riberalves — Comércio de Produtos Alimentares, Lda, do acórdão do TT de 2ª Instância, proferido em 7FEV95, que rejeitou o recurso contencioso, por ilegal interposição, nos termos dos art 24, b), 25 nº1 e 130 da LPTA, 57 §4º do RSTA e 268 nº3 da CRP, que a mesma deduzira contra o acto do Subdirector-Geral das Alfândegas, de 13-10-92».

Fundamentou aquele aresto em se tratar «de acto interno, não lesivo, em definitivo, dos interesses da recorrente» e, em consequência irrecurável, já que a autoridade recorrida, «concordando com o estabelecimento de normas e procedimentos que deveriam orientar a Administração», apenas «permitiu, aos serviços competentes da Alfândega, organizar o processo de cobrança «a posteriori» de que veio a resultar o despacho de 10-3-1993, do Chefe de Serviço de Despacho da Alfândega, que determinou o pagamento da quantia de 41.571.331\$00 que, aliás, nem corresponde à quantia inicialmente apurada pelos serviços de inspecção, cujas propostas foram objecto de concordância por parte do Subdirector-Geral das Alfândegas», pelo que o despacho ora contenciosamente recorrido reveste «carácter claramente» «orientador e propulsor» do procedimento administrativo que culminou com o acto do Chefe de Serviço» referido.

E, interposto recurso do mesmo aresto para este STA, onde a recorrente logo declarou pretender alegar, o Exmº Magistrado do MP veio, todavia, no respectivo visto inicial, emitir parecer no sentido da deserção do mesmo, uma vez que «é jurisprudência deste STA (cfr. v. g. o ac. de 27-9-95, rec.19.299) a que sustenta que as alegações em recurso jurisdicional do acórdão do TT de 2ª Instância, tirado este em recurso contencioso, são apresentadas no prazo assinado no art. 106 da LPTA pois, na jurisdição fiscal, o art. 87 § único do RSTA apenas se aplica aos recursos jurisdicionais de decisões dos tribunais de 1ª Instância» pelo que não pode, ora, o recorrente produzir alegações neste tribunal.

E, ouvida a recorrente sobre tal questão, veio sustentar a correcção do seu procedimento, em vista do disposto nos art 131 nº 5 do CPT e 87 § único do RSTA.

E, corridos os vistos legais, cumpre decidir:

O tribunal *a quo* fixou «a seguinte matéria de facto:

1º Em consequência de inspecção realizada pela Direcção de Serviços de Prevenção e Regressão da Fraude à firma Riberalves - Comércio de Produtos Alimentares, SA, de Torres Vedras, foi elaborado, pela Divisão de Investigação e Fiscalização, em 23 de Setembro de 1992, por dois funcionários, relatórios da inspecção efectuada;

2º Naquele relatório, continham-se quatro propostas, submetidas à consideração superior, de que se destaca:

1º) Participar, para os efeitos fiscais, da introdução irregular no consumo, de línguas de bacalhau de origem Alasca, por se consubstanciar a prática de infracção prevista e punida nos termos do art.35º do Decreto-Lei 376-A/89, de 25 de Outubro, como contra-ordenação aduaneira de descaminho.

2º) Informar a Alfândega de Lisboa dos factos irregulares detectados, para efeitos de organização do competente processo de cobrança «a posteriori», das imposições em dívida, que, segundo cálculo efectuado pelos signatários, atingem o montante de 41.569.663\$00.

3º) Solicitar às Alfândegas de Lisboa e Porto, um urgente ponto da situação por processos de cobrança «a posteriori» das imposições em dívida, decorrente da introdução irregular, no consumo, da mercadoria em questão, designadamente em relação à firma Riberalves.

3º Sobre as propostas referidas, foi elaborado parecer concordante, em 2.10.1992, considerando-se, além do mais, que as metodologias utilizadas e as propostas apresentadas seriam «adequadas para o encaminhamento e resolução dos assuntos decorrentes».

4º Sobre as propostas e o parecer de 2-10-1992, foi lavrado despacho de concordância, em 8-10-1992, referindo-se que «a metodologia e propostas correspondem às que vêm sendo adoptadas, para este sector, com resultados satisfatórios» e que era «de promover as demais diligências propostas junto às Alfândegas».

5º É, então, exarado, em 13-10-1992, pelo Subdirector-Geral das Alfândegas, o seguinte despacho: "Concordo".

1 — Nas notas de remessa das participações por contra-ordenação e do processo para cobrança «a posteriori», deve sempre solicitar-se às Alfândegas que nos indiquem os respectivos números dos processos, logo que atribuídos.

2 — Os elementos a solicitar às Alfândegas e relativos ao processo de cobrança «a posteriori» em curso deverão permitir elaborar um mapa resumo que indique: nº do processo; montante da dívida apurada; nº e data do registo de liquidação; data da notificação; referência a eventuais recursos; nº e data de receita, o qual será então enviado ao SEASEAO.»

6º Por despacho de 10-3-1993, do chefe de serviço de Despacho da Alfândega de Lisboa, comunicado pelo ofício nº 0081, de 2 de Abril de 1993, foi a Riberalves notificada que deveria proceder, no prazo máximo de 10 dias, ao pagamento de quantias de 41.579.331\$00, nos termos do art. 100 da Reforma Aduaneira (redacção do D.L. 244/87, de 16 de Junho) conjugado com o artigo 2º do Reg. (CEE) nº 169/79, do Conselho».

Vejam os pois:

Segundo se mostra dos autos, a ora recorrente veio «recorrer contenciosamente do despacho do Sr. Subdirector-Geral das Alfândegas, de 13/10/92», nos termos referidos.

O recurso contencioso seguiu a tramitação prevista na LPTA, com notificação da autoridade recorrida para resposta e remessa do respectivo processo gracioso, nos termos do art. 43 do mesmo diploma, como veio a acontecer, cumprimento posterior do seu art. 54 em relação à questão prévia por aquela levantada, conducente à rejeição do recurso — art. 57 § 4º do RSTA —, elaboração do parecer do MP e decisão para apreciação desta última, que veio a ser considerada precedente — cfr. art. 54 da LPTA —, pelo que o recurso foi rejeitado, por ilegal interposição, por se tratar «de acto interno, não lesivo, em definitivo, dos interesses da recorrente».

Ora, nos termos do art. 130 nº 1 da mesma LPTA, «aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e fiscal são aplicáveis, nesta última, as normas estabelecidas no presente diploma para cada um daqueles meios».

O recurso contencioso é justamente um desses meios comuns: cfr. art. 26 al. e) e 32 al. c), 33 nº 1 al. c), 33 nº 1 al. c), 41 nº 1 al. b) e 42 nº 1 al. b), todos do ETAF e 118 nº 3 do CPT.

Pelo que lhes são aplicáveis as normas estabelecidas na LPTA e, nomeadamente o seu capítulo IX — Recursos de decisões jurisdicionais —, proferidas no recurso contencioso.

Aí, tais recursos regem-se «pela lei de processo civil, com as necessárias adaptações» e «são processados como os recursos de agravo, sem prejuízo do especialmente disposto» no ETAF e na mesma lei de processo — art. 102 desta.

E, nos termos do seu art. 106, «é de 20 dias o prazo para apresentação das alegações, a contar, para o recorrente, da notificação do despacho de admissão do recurso. . .».

O que significa que, em tal meio processual, por comum à jurisdição administrativa e fiscal, não é aplicável o art. 171 do CPT que permite a alegação no tribunal *ad quem*.

Tal disposição apenas se aplica, directamente, ao meio processual próprio da jurisdição fiscal — cfr. art. 131 da dita LPTA — que é a impugnação judicial, e só subsidiariamente aos restantes, em matéria de execução fiscal — art. 357 do CPT.

O próprio art. 87 da RSTA foi revogado pelos art 130 e 131 da LPTA, no respeitante ao recurso jurisdicional, interposto de decisão proferida no recurso contencioso — cfr., Artur Maurício e outros, Contencioso Administrativo, 1988, pág. 344 —, isto é, em relação aos ditos meios processuais comuns previstos naquele art. 130 nº 1, embora continuasse a vigorar para os próprios da jurisdição fiscal — art 254 e 257 do revogado CPCI —, vindo igualmente a ser ressalvado pelos art 169 e 171 nº 5 do CPT mas, aqui, sem relevância própria, uma vez que o respectivo regime — daquele § único do art. 87 — está nestes directamente consagrado.

Em suma no recurso jurisdicional interposto da decisão proferida no recurso contencioso, o recorrente deve alegar no prazo de 20 dias, a contar da notificação do despacho de admissão do recurso — art. 106 da LPTA —, não podendo fazê-lo — ou declarar pretender fazê-lo — no STA, por não vigorarem aí — art 130 nº 1 e 131 nº 1 da mesma lei processual — os art. 171 do CPT e 87 § único do RSTA, respeitantes apenas a meios processuais específicos do contencioso tributário propriamente dito, nomeadamente a impugnação judicial.

Pelo que o recurso está efectivamente deserto, por falta de alegações — art 102 da LPTA e 690 n2 do C.P. Civil.

Termos em que se acorda julgar o recurso deserto, com a consequente extinção da instância — art 287 al. c) e 292, nº 1 do mesmo diploma.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00.

Lisboa, 2 de Maio de 1996. — Domingos Brandão de Pinho (relator) — Benjamim da Silva Rodrigues — Francisco Rodrigues Pardal. — Fui presente, Mota Salgado.

## Acórdão de 2 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Pressupostos. Competência do tribunal e recorribilidade do acto. Inexistência de interdependência. Decisões do Conselho Técnico Aduaneiro e sua homologação pelo Ministro das Finanças.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — A competência do tribunal, tal como a recorribilidade do acto, são pressuposto específicos do recurso contencioso.*
- II — A competência do tribunal afere-se em função do acto recorrido tal como é identificado na petição inicial; a recorribilidade pela susceptibilidade desse acto ser um acto lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos.*
- III — A apreciação desses pressupostos é completamente independente uma da outra.*
- IV — A garantia fundamental de recurso contencioso fica satisfeita desde que haja possibilidade de recurso do acto lesivo para um tribunal.*

Recurso n.º 20 298. Recorrente: Macal Husquevarna, Motorizadas e Motoserras, Lda; Recorrido: Conselho Técnico Aduaneiro; Relator: Juiz-Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

I - Macal Husquevarna-Motorizadas e Motoserras, Lda, com os sinais dos autos, dizendo-se inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância, de 95.05.10, que se julgou hierarquicamente incompetente, em razão do autor do acto, para conhecer do recurso contencioso perante ela interposto dos actos do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, homologadores das decisões do Conselho Técnico Aduaneiro n.ºs 59/93 a 76/93, 93/93 e 94/93, dele recorre para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação.

II - Em fundamento desta pretensão, a recorrente invoca as seguintes razões:

1- O objecto do recurso é um acto complexo integrante de uma deliberação do CTA. e do acto homologador da mesma praticado pelo Sr. SEAF.

2 - A competência para julgar tal acto é definida pelo art.º 42º, n.º 1, al. c) do E.T.A.F.

3 - Esta norma tem natureza especial e sobrepõe-se ao disposto no art.º 33º, n.º 1, al. c) do mesmo E.T.A.F.

4 - A interpretação do art.º 42º, n.º 1, al. c) do ETAF, veiculada no duto acórdão reduz o objecto do acto de recurso ao conteúdo do acto homologador.

5 - E conduz na prática à privação do direito ao recurso contencioso para questionar um acto administrativo ilegal e lesivo;

6 - Pelo que a prevalecer tal interpretação, o art.º 42º, n.º 1, al. c) do ETAF sofreria de inconstitucional material.

Preceitos violados: CRP-art.º 268º; ETAF-art.ºs 33º e 43º.

III - Não houve contra-alegações.

IV - O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste tribunal emitiu parecer em que defende não merecer o recurso provimento, em virtude de, sendo as decisões do CTA actos diferentes do acto homologador e de havendo a competência de ser apreciada à luz do acto identificado na petição inicial como sendo o acto sindicado, independentemente da sua natureza e da sua recorribilidade, a recorrente ter afrontado contenciosamente o acto homologador praticado pelo SEAF e a competência para dele conhecer caber ao Supremo Tribunal à face do disposto na al. c) do n.º 1 do art.º 33º do ETAF.

V - Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

A - A questão decidenda.

A questão decidenda é a de saber se é competente para conhecer do recurso o Tribunal Tributário de 2ª Instância ou este Supremo Tribunal pela sua Secção de Contencioso Aduaneiro.

B - Fundamentação.

A competência do tribunal é um pressuposto processual, tal como o é a recorribilidade do acto (Freitas do Amaral, Direito Administrativo, IV, págs. 135), o que equivale por dizer que ela se determina em face dos termos da petição inicial, com que a instância se inicia, não dependendo da procedência da providência solicitada (cfr. Manuel Andrade, Noções Elementares de Processo Civil).

O contencioso de anulação tem por objecto a anulação ou declaração de nulidade ou inexistência do acto administrativo e a consequente tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos que ele ofende (Vasco Pereira da Silva, Para um Contencioso Administrativo dos Particulares, 1989, págs. 186).

O recorrente tem, por isso, de identificar o acto ofensivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. Mas não só. Porque a competência dos tribunais está também organizada em função do autor do acto, o recorrente tem de identificar também, na petição inicial do recurso contencioso, o seu autor (art.º 36º, n.º 1, al. c) da L.P.T.A.).

O pressuposto processual da competência hierárquica do tribunal será aferido em função do acto e do seu autor, tal como eles forem identificados pelo recorrente, independentemente de razões que possam conduzir à procedência ou improcedência do pedido e, sendo assim, também independentemente da natureza do acto (lesivo ou não lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos) e da sua recorribilidade ou irrecorribilidade contenciosa.

Na sua petição inicial, a recorrente identificou os actos cuja legalidade pretendeu sindicarem como sendo os actos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que homologaram as decisões do Conselho Técnico Aduaneiro n.ºs 59/93 a 76/93, 93/93 e 94/93 aos quais imputou, por absorção ou por repercussão, as ilegalidades específicas que precisou que inquinaram estas decisões.

Por seu lado e em coerência com esta postura, a recorrente pediu a anulação dos actos do S.E.A.F.

Deixando de parte a questão de saber qual dos actos é contenciosamente recorrível, se o da homologação se o homologado, por irrelevante para a apreciação da competência do tribunal, como se disse - questão aquela a dilucidar perante a determinação de qual deles assume a natureza de acto lesivo dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados -, o que importa agora acentuar, tendo em vista a solução da questão decidenda é que o acto homologador é diferente do acto homologado, quer quanto ao seu conteúdo, quer quanto aos sujeitos.

O acto homologado é um acto primário, que versa pela primeira vez sobre a situação da vida (Freitas do Amaral, Direito Administrativo, III, págs. 125).

O acto homologador é, por seu lado, um acto sobre acto, um acto secundário, um acto que “versa directamente sobre um acto primário e só indirectamente sobre a situação real subjacente ao acto primário” (A. e op. cit., págs. 138).

E são proferidos por órgãos distintos, sendo, normalmente, o último por um superior hierárquico do que proferiu o primeiro ou por um



órgão de uma pessoa colectiva tutelar da outra pessoa colectiva a que pertence o autor do acto homologado.

A circunstância do acto de homologação poder, em algumas das suas formas, vir a absorver os fundamentos e conclusões da proposta ou parecer de outro órgão ou conferir eficácia ao acto homologado não funde com esses outros actos.

Cada um deles tem o seu conteúdo ou efeitos jurídicos próprios, positivos ou negativos, inscritos na Ordem Jurídica, afectadores ou não da esfera jurídica de sujeitos exteriores à da pessoa colectiva proferente, não se podendo falar da existência de um acto complexo em cuja feitura intervenham dois ou mais órgãos administrativos, no mesmo ou diferente grau de participação, como em co-autoria ou co-responsabilidade (Freitas do Amaral, *op. cit.*, págs. 150).

O acto de homologação em causa é um acto de aplicação de uma norma de direito aduaneiro a uma relação jurídica aduaneira que não se resolve numa definição da situação jurídica do sujeito quanto à obrigação de pagar certo tributo ou seja, é um acto administrativo relativo a uma questão fiscal aduaneira.

A competência para conhecer destes actos desde que praticados pelos membros do Governo pertence à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos termos da al. c) do n.º 1 do art.º 33º do E.T.A.F. e não ao Tribunal Tributário de 2ª Instância (art.º 42º, n.º 1, al. c) do mesmo diploma).

Tal equivale por dizer que bem decidiu a 2ª Instância em julgar-se hierarquicamente incompetente.

Pretende a recorrente demonstrar que, contemplando a al. c) do n.º 1 do art.º 42º do E.T.A.F. a competência ao Tribunal Tributário de 2ª Instância para conhecer de decisões proferidas em última instância por órgão de contencioso técnico-aduaneiro, a ele caberia também a competência para conhecer acto praticado pelo S.E.A.F., sob pena de ficar afectado o direito fundamental de recurso contencioso conferido pelo art.º 268º do C.R.P.

Esta norma seria uma norma especial de atribuição de competência que se sobreporia àquela que a distribui em função do autor do acto.

Está implícito neste raciocínio o entendimento de que o acto praticado pelo S.E.A.F. é, ainda, um acto proferido, em última instância, pelo órgão de contencioso técnico-aduaneiro: é o tal acto complexo de que fala.

O órgão do contencioso técnico-aduaneiro a que se refere este preceito era, já ao tempo, o Conselho Técnico Aduaneiro e as decisões proferidas em última instância de que se fala são as deliberações deste, tomadas na sequência das contestações de carácter técnico suscitadas no acto de verificação das mercadorias ou posteriormente ao seu desalfandegamento, relacionadas com a classificação pautal, origem ou valor das mercadorias (art.ºs 2º e 6º do D.L. n.º 281/91, de Agosto).

A homologação ministerial a que se referem os art.ºs 9º e 22º deste decreto-lei, não é já uma decisão do órgão técnico-aduaneiro, sendo, como se disse, um acto diferente que recai sobre aquele.

Não se diga, como faz a recorrente, que interpretando desta forma a citada al. c) do n.º 1 do art.º 42º do E.T.A.F. se está excluir o direito de recurso reconhecido pelo art.º 268º da C.R.P.

Não é assim. Da interpretação daquele preceito do E.T.A.F. no sentido de se referir apenas às decisões do Conselho Técnico-Aduaneiro, e não também ao acto ministerial de homologação, não resulta

a exclusão ou sequer limitação do direito fundamental de recurso contencioso, porquanto ele está aí abertamente reconhecido em relação às decisões desse Conselho.

Não é o facto do acto recorrível ser este em vez daquele e do tribunal competente ser este em vez de outro que autoriza a falar-se de incumprimento do comando constitucional.

O decisivo sobre o ponto de vista constitucional é que o particular tenha o direito de recorrer contenciosamente dos actos lesivos para um tribunal, seja ele qual for, não tendo nada a ver com a questão da distribuição dessa competência pelos diversos tribunais, ainda até que de diferente ordem.

A questão da recorribilidade do acto para um tribunal, que visa dar cumprimento àquele comando constitucional, não tem nada a ver com a da competência deste ou daquele tribunal, não estando elas dependentes uma da outra.

A questão da recorribilidade resolve-se na existência de potencialidade jurídico-prática do acto lesar direitos e interesses legalmente protegidos; a questão da competência pela determinação do tribunal a quem a lei atribuiu os poderes para sindicar o acto **ao qual o recorrente imputa a lesão.**

Imputando a recorrente a lesão dos seus direitos aos referidos actos do S.E.A.F., que homologaram as decisões do Conselho Técnico Aduaneiro, e sendo competente para deles conhecer este Supremo Tribunal, como já se disse, nenhum agravo fez à recorrente o acórdão censurando.

Improcedem, pois, todos os fundamentos do recurso.

VI - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de 30 000\$00 e procuradoria de 60%.

Lisboa, 2 de Maio de 1996. — Benjamim Silva Rodrigues — Francisco Rodrigues Pardal — Domingos Brandão de Pinho. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 2 de Maio de 1996.

### Assunto:

*IV.A. Importação de bens para o exercício da actividade de exploração de jogo, por banda de empresa concessionária. Sujeição ao imposto Poderes de cognição do STA. Fundamentação do acto e sua notificação. Consequências da respectiva falta.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — Nos termos do artº 84º, nºs 1 e 2, do Dec.-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, a “não exigência” de qualquer outra tributação, geral ou local, para além de um “imposto especial”, respeita apenas ao “exercício da actividade do jogo”.

- 2 — *De modo que o IVA, não incidindo sobre o exercício de actividades, mas sim sobre o consumo ou a despesa, ficou logo fora do campo de aplicabilidade das citadas disposições legais.*
- 3 — *Consequentemente, a importação de bens para o exercício da actividade de exploração de jogo, por banda de empresa concessionária, está sujeita a IVA.*
- 4 — *O STA apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais fiscais aduaneiros (artº 21º, nº 4, do ETAF).*
- 5 — *E assim, respeitando o recurso a um desses processos e implicando a discussão proposta pela recorrente a apreciação da decisão da matéria de facto, ao STA está legalmente vedado conhecer da questão suscitada.*
- 6 — *A fundamentação do acto, elemento essencial deste e cuja falta afecta a validade do mesmo, é coisa diferente da respectiva notificação, elemento exterior e posterior ao acto, e cuja omissão ou irregularidade acarreta apenas a ineficácia do acto relativamente ao seu destinatário.*

Recurso n.º 20 219. Recorrente: Estoril-Sol, S. A.; recorrido: Fazenda Pública. Relator: Ex<sup>mo</sup> Cons<sup>o</sup> Dr. Santos Serra.

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

“Estoril-Sol, S. A.”, recorre do acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância, de 31 de Maio de 1995, que, em recurso para ali dirigido, confirmou a sentença do Meritíssimo Juiz do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (2º Juízo), de 8 de Março de 1993, que, por sua vez, julgara improcedente a impugnação deduzida contra a “liquidação do Bilhete de Despacho nº 92/235905-7, da Delegação Aduaneira do Aeroporto de Lisboa, no montante de 539 091\$00, datado de 13-10-92 (Registo de Liquidação nº 92/159765-5, de 13-10-92), relativo à importação de diversos equipamentos destinados à prática de jogos de fortuna e azar, de que a recorrente é concessionária”.

Na sua alegação de recurso, está patente o seguinte quadro de conclusões:

“a) O artº 34º do Dec.-Lei nº 48 912, de 18 de Março de 1969, e o artº 84º do Dec.-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar.

b) Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17-06-1985;

c) O regime em causa, que já tinha sido consagrado no Dec.-Lei nº 14 643, de 3 de Dezembro de 1927, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, já que,

neste caso, o importador se encontra numa relação directa com o Estado, à semelhança do que acontecia no imposto de transacções;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda — o que só por mera hipótese se admite — que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos aduaneiros em virtude das características especiais daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada;

i) Tal fundamentação era tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava que estava a decidir contraprestação expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma, devendo ser, por isso, anulado;

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artº 84º do Dec.-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, no artº 406º, nº 1, do Código Civil, e no artº 1º do Dec.-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho. . .”.

Não houve contra-alegação.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, em serviço nesta Secção, emitiu douto parecer, rematado no sentido de que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos de lei, cumpre decidir.

E decidindo.

Em matéria de facto, o acórdão recorrido regista o seguinte:

“a) A recorrente é concessionária de jogo permanente do Estoril, conforme contrato de concessão outorgado em 17-6-85 e publicado no Diário da República, III Série, nº 197, de 28-8-85;

b) A recorrente procedeu à importação de diversos equipamentos de material de jogo não existente no mercado nacional (bilhete de despacho nº 92/235905-7, de 13-10-92, no montante de 539 091\$00);

c) Tais equipamentos destinavam-se a renovação e substituição do equipamento de jogo, de acordo com as obrigações decorrentes do contrato de concessão;

d) A recorrente requereu ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais isenção dos direitos e demais encargos fiscais decorrentes da referida importação;

e) Tendo esse requerimento sido indeferido, a recorrente interpôs recurso da decisão para o STA;

f) Tal recurso não mereceu provimento do Supremo Tribunal Administrativo;

g) A recorrente foi notificada do registo de liquidação do Bilhete de Despacho acima referido, por ofício da Delegação Aduaneira de Aeroporto”.

Exposta a factualidade que esta Secção terá de acatar (artº 21º, nº 4, do ETAF), cuidemos da solução jurídica adequada para as questões que importa apreciar.

A recorrente começa por sustentar que, como concessionária da exploração de jogos de fortuna e azar, não está sujeita a IVA nas importações de bens destinados a serem utilizados no exercício daquela actividade, apoiando a sua tese no "regime tributário substitutivo" criado pelo "artº 34º do Dec.-Lei nº 48.912, de 18 de Março de 1969, e artº 84º do Dec.-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro". Vejamos.

Nos termos dos nºs 1 e 2 do citado artº 84º, "as empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo . . ." e "não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior . . ." (de teor semelhante, cfr. o também invocado artº 34º do DL nº 48.912).

Dos transcritos normativos decorre que a "não exigência" de qualquer outra tributação, para além daquele imposto especial, respeita apenas ao "exercício da actividade do jogo".

Ora, como é sabido, o IVA não incide sobre o exercício de actividades, seja qual for a mesma, mas antes sobre o consumo ou a despesa (artº 1º do respectivo Código), pelo que tal imposto ficou logo fora do campo de aplicabilidade das citadas disposições legais.

Aliás, também outros tributos não foram ali contemplados, como seguramente resulta do facto de o legislador haver concedido isenções quer de sisa e de contribuição autárquica, relativamente aos "prédios indispensáveis ao cumprimento das obrigações contratuais assumidas pelas concessionárias" e aos que "estejam afectos às concessões" (artº 92º do DL nº 422/89), quer de "taxas por alvarás e licenças municipais relativas às obrigações contratuais" (artº 93º do mesmo diploma), o que bem inculca não terem os ditos artºs 84º e 34º o sentido e alcance pretendidos pela recorrente.

(Cfr. Ac. STA, de 15 de Fevereiro de 1995, Rec. nº 18800, e arestos aí citados, traduzindo a jurisprudência uniforme da Secção sobre o tema aqui em apreço).

Improcede, pois, esta primeira questão.

E, sendo assim, a recorrente afirma que, no caso, a tributação em IVA implica "uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual".

Fundamentando essa sua afirmação quer na alegada circunstância de que, "à data da negociação e assinatura do contrato de concessão, a concessionária, embora já devesse ter conhecimento da próxima introdução do IVA, não podia legitimamente saber a interpretação e aplicação que o Estado, através da Administração Fiscal-Aduaneira, iria dar às suas disposições legais", quer na de que, "não só a formulação ampla da lei, vertida para o contrato de concessão, como toda a interpretação que dela tinha sido feita anteriormente à assinatura do contrato, designadamente no que se refere ao imposto de selo e ao imposto de transacções, era de molde a convencer a concessionária de que o regime especial que lhe era aplicável abrangia todo e qualquer imposto".

Ora, como já tem sido salientado em muitos outros casos idênticos ao dos autos, determinar se a recorrente conhecia ou tinha a possibilidade de conhecer, no momento da celebração do contrato, a

interpretação que o Estado iria fazer da lei atinente a IVA e saber se, anteriormente àquela celebração, a interpretação que vinha sendo feita quanto a impostos de selo e de transacções era de molde a gerar na recorrente o convencimento de que não estaria sujeita a IVA, tudo isso constitui matéria de facto, fora dos limites dos poderes cognitivos deste Supremo Tribunal (cfr. artº 21º, nº 4, do ETAF).

De modo que, não encontrando a produzida afirmação-alegação o necessário suporte no campo factual traçado pelo Tribunal "a quo", a discussão proposta pela recorrente no ponto ora em referência implicaria sindic a decisão da matéria de facto, o que, no caso, e como se viu, está legalmente vedado a esta formação.

Por fim, vem sustentado nas conclusões da alegação de recurso que "a notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada".

Mas também aqui sem êxito.

É que, e desde logo, a asserção de que "a notificação. . . não apresenta qualquer fundamentação" não assume a mínima relevância no âmbito do dever legal de fundamentação dos actos administrativos.

Na verdade, uma coisa é a fundamentação do acto, elemento essencial deste, que dele faz parte integrante, e cuja falta, obscuridade, contradição ou insuficiência constitui vício de forma, determinante da anulabilidade do acto, e outra coisa, bem diferente, é a sua notificação, elemento exterior e posterior ao acto, que visa tão-somente dar a conhecer o mesmo, em todos os seus requisitos, e cuja omissão ou irregularidade acarreta apenas a ineficácia do acto relativamente ao seu destinatário.

Tal como ensina Rafael Entrena Cuesta (in "Curso de Derecho Administrativo", Vol. I, 8ª Edição, pag. 224), a notificação tem uma vida jurídica independente do acto que se pretende notificar. A sua falta apenas pode afectar a vinculação jurídica do administrado ao acto, mas nunca a existência ou validade deste.

E daí a jurisprudência, firme e constante, no sentido de que a falta de notificação do acto não afecta a validade deste, simplesmente o torna ineficaz em relação ao interessado notificando (cfr., por todos, Ac. STA, de 06.07.1988, AD 324-1543).

Por conseguinte, a apontada insuficiência da notificação nunca poderia integrar vício de forma, por falta de fundamentação do respectivo acto, mas apenas permitiria à interessada, ora recorrente, o uso do expediente previsto no artº 31º da LPTA e no artº 22º do CPT, ou seja, requerer, dentro do prazo legal aí fixado, a notificação da fundamentação e demais requisitos "que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha" (nº 1), com o benefício da dilação do prazo do recurso-impugnação (nº 2), faculdade que, porém, não foi utilizada.

De sorte que improcede a pretensão da recorrente.

Por tudo quanto expendido ficou, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com 60% de procuradoria.

— Lisboa, 2 de Maio de 1996. — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Abílio Madeira Bordalo* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

## Acórdão de 8 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal aduaneira. Inconstitucionalidade dos arts 22º, nº 1, al. a) do D.L. nºs 187/73, de 13/05 e 35º do D.L. nº 424/86, de 27/12. Competência do tribunal. Prescrição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *As normas dos arts 22º, nº 1, al. a) do D.L. nº 187/83, de 13/5 e 35º do D.L. nº 424/86, de 27/12 foram, entre outras, declaradas inconstitucionais, com força obrigatória geral, pelos Acs. do Tribunal nº 158/88, rectificado pelo Ac. nº 177/88, publicados no Diário da República, 1ª Série, de 29.07.88 e nº 414/89, publicado no Diário da República, 1ª Série, de 03.07.89.*
- II — *Tendo o último acórdão determinado a limitação dos efeitos da inconstitucionalidade das normas referidas em I, elas são directamente aplicáveis aos factos que hajam sido praticados sob a sua vigência desde que beneficiem o infractor.*
- III — *Em consequência do referido em II, não há reprimendação das normas do Contencioso Aduaneiro e o tribunal fiscal aduaneiro é competente para conhecer do respectivo ilícito contra-ordenacional.*
- IV — *O procedimento judicial pela contra-ordenação acha-se prescrito se entre a sentença da 1ª instância que negou provimento ao recurso da decisão administrativa que condenou o arguido e a decisão do recurso jurisdicional interposto daquela sentença decorreram mais de 6 anos (3 de suspensão do prazo e 3 do prazo de prescrição).*

Recurso nº 12 967. Recorrente: Ministério Público; Recorrido: Joaquim Pedro da Costa e Alfredo da Eira Maio; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Benjamim Rodrigues.

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

I — O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (2º Juízo), dizendo-se inconformado com a sentença desse tribunal, de 87.11.13, que negou provimento ao recurso para ele interposto pelos arguidos Alfredo da Eira Maio e Joaquim Pedro da Costa, com os sinais dos autos, da decisão proferida, em 86.04.07, pelo Director-Geral das Alfândegas que os condenara, cada um, na coima de 1.000.000\$00 como autores da contra-ordenação p. e p. pelos arts 22º, nº 1, al. a) Decreto-Lei nº 187/83, de 13 de Maio, sob fundamento de que, embora tal preceito fosse inconstitucional, os factos eram, porém, subsumíveis ao tipo contra-ordenacional p. e p. no artº 35º, nºs 1 e 2 do Decreto-Lei nº 424/86, de 27 de Dezembro, dela recorreu para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, pedindo a sua revogação e a remessa dos autos ao tribunal criminal competente.

II — Por acórdão, de 89.05.10, o Tribunal Tributário de 2ª Instância declarou-se incompetente hierarquicamente para conhecer do recurso, sobconsideração de que o mesmo tinha por exclusivo fundamento matéria de direito.

III — Tendo aceitado esta decisão, requereu o Ex.mo Magistrado do M.º P.º junto de tal tribunal a remessa dos autos a este Supremo Tribunal, no que foi atendido.

IV — O recorrente baseia o seu inconformismo com o julgado pela primeira instância nos fundamentos que condenou nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações:

“1º — O artº 22º, nº 1, al. a) do D.L. nº187/83, de 13 de Maio, é organicamente inconstitucional.

2º — Recusando-se a aplicação de tal norma, com fundamento na sua inconstitucionalidade, o disposto no artº 35º do D.L. nº 424/86, de 27 de Dezembro, torna-se matéria da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo (artº 168º, nº 1, al. c) da C. R. P.).

3º — A autorização legislativa ao abrigo da qual a referida norma foi emitida encontrava-se caducada no momento em que foi utilizada, uma vez que decorrerá já o seu prazo de duração.

4º — Logo, o artº 35 do D.L. nº 424/86 é também inconstitucional, pelo que se deverá recusar a sua aplicação.

5º — Sendo assim, o enquadramento jurídico dos factos objecto dos presentes autos deverá ser feito à luz do disposto no Contencioso Aduaneiro, mormente os seus artºs 41º e 42º.

6º — Este tribunal é incompetente para o conhecimento de delitos (crimes) aduaneiros (artº 68º do D.L. nº 129/84, de 27 de Abril).

V — Não houve contra-alegações da recorrida.

VI — Com os vistos dos juizes-adjuntos e porque nada obsta ao conhecimento do recurso, cumpre decidir.

A — A questão decidenda.

A questão submetida ao conhecimento deste tribunal *ad quem* é a de saber se a conduta dos arguidos, traduzida na importação da R. F. A., por comum acordo, do veículo, da marca *Mercedes*, a que veio a ser atribuída a matrícula nacional nº DJ-42-42, por banda do seu proprietário, — o arguido Joaquim Pedro da Costa —, como se fora do arguido Alfredo da Eira Maio e com esta declaração à Alfândega conseguindo submeter o dito veículo a despacho aduaneiro e obter para ele a matrícula portuguesa com benefício do regime aduaneiro especial do Decreto-Lei nº 455/80, de 9 de Outubro que concede redução do valor dos direitos e demais imposições relativamente a importações definitivas de veículos automóveis por parte de emigrantes, qualidade esta detida apenas pelo arguido Alfredo, deve ser subsumida ao ilícito contra-ordenacional p. e p. pelo artº 35º, nºs 1 e 2 do Decreto-Lei nº 424/86, de 27 de Dezembro, ou ao ilícito criminal, p. e p. pelos arts 41º, 42º, nº 1 e 43º do Contencioso Aduaneiro, por via da inconstitucionalidade daquele preceito, e se o tribunal é ou não competente para conhecer da infracção.

Oficiosamente haverá de conhecer-se das questões de saber se os factos preenchem o ilícito contra-ordenacional p. e p. pelo artº 22º, nºs 1, al. a) e 2 do Decreto-Lei nº 187/83, de 13 de Maio; se tal preceito é de aplicar ao caso *sub judice* por força da limitação dos efeitos da inconstitucionalidade daquele artº 35º do D.L. nº 424/86 e do artº 22º do D.L. nº 187/83, efectuada pelo Ac. do Tribunal Constitucional nº 414/89, de 7 de Junho de 1989, publicado no Diário

da República, I série, de 3 de Julho do mesmo ano e, finalmente, se o procedimento judicial pela referida infracção se encontra prescrito.

B — A sentença recorrida.

A sentença recorrida negou provimento ao recurso interposto pelos arguidos da decisão administrativa que os condenara, cada um, na coima de 1.000.000\$00, bem como, solidariamente, nas custas do processo, sob consideração de que se encontravam provados os factos relatados naquela decisão e eles, muito embora não pudessem ser subsumidos ao ilícito contra-ordenacional, p. e p. pelo artº 22º, nº 1, al. a) do D.L. nº 187/83, de 13 de Maio, como fizera a autoridade decidente, por virtude de tal preceito ser inconstitucional, preenchiam, porém, o tipo contra-ordenacional p. e p. pelo artº 35º, nºs 1 e 2 do D.L. nº 424/86, de 27 de Dezembro e essa norma não era inconstitucional, como argumentara o Ministério Público, por pretensamente o diploma legislativo ter sido aprovado e publicado em data em que estaria já caducada a lei de autorização (Lei nº 9/86, de 30 de Abril), porque o prazo dessa autorização não era o de 90 dias, como era pressuposto dessa conclusão tirada a partir da letra do artº 60º, mas de um ano, em virtude do preceito autorizador constar de uma lei que aprovou o Orçamento do Estado para 1986, tendo-se arrimado a um estudo do Dr. Cardoso da Costa (“Sobre as autorizações legislativas da lei de Orçamento”, *in* Boletim da Faculdade de Direito, número especial, Vol. III, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Teixeira Ribeiro).

C — A matéria de facto.

A sentença recorrida baseou-se nos seguintes factos que deu por provados:

O arguido Joaquim Pedro da Costa conduzia, em 18.05.84, o veículo, marca *Mercedes*, nº DJ-42-42, sem se fazer acompanhar dos documentos respectivos.

O mesmo arguido havia pretendido importá-lo com redução de direitos e demais imposições nos termos do D.L. nº 455/80.

Não o tendo conseguido em virtude de não reunir os requisitos necessários fez-se valer de terceiro, — o arguido Alfredo da Eira Maio, residente na República Federal da Alemanha —, tendo conseguido que o veículo fosse matriculado nesse país, aparentemente em nome do Maio, tendo depois, como seu procurador, requerido na Alfândega de Lisboa a importação do seu veículo, procurando por esse meio beneficiar do regime especial do D.L. nº 455/80, de 9 de Outubro.

O carro em questão teve em 1976 matrícula belga e estava então registado em nome do arguido Costa que em 20.07.77 o matriculou em Gibraltar onde residia.

Em 01.04.82, o arguido Costa seguiu a referida viatura na “Aliança Seguradora”, renovando em 01.04.83 aquele seguro por mais um ano.

Em 31.10.83 foi o veículo matriculado na R.F.A. em nome do arguido Maio com a matrícula de trânsito nº 206Z2922 e logo em 15 de Dezembro seguinte este arguido passou uma procuração a favor do arguido Costa para este proceder à importação, matrícula e registo em Portugal, dando-lhe ainda poderes sem qualquer restrição para vender o veículo.

Esta procuração tem o reconhecimento da assinatura do mandante efectuada pelo Cônsul de Portugal em Dusseldorf em 19.12.83, tendo o arguido Maio regressado a Portugal em 17 ou 19 do mesmo mês e ano.

O arguido Maio autorizou também o arguido Costa a utilizar o veículo sem limitações numa declaração datada de 22.01.84 e em que menciona ser a sua residência em Colónia.

A viatura foi avaliada em 1.330.000\$00 e os direitos e demais imposições foram calculados em 772.027\$00.

C — A Fundamentação.

A autoridade administrativa havia subsumido os factos praticados pelos arguidos ao artº 22º, nº 1, al. a) do D.L. nº 187/83 e a sentença recorrida recusou a aplicação de tal preceito, sob fundamento de inconstitucionalidade orgânica por este diploma ter sido emitido ao abrigo de uma lei de autorização que havia caducado por dissolução da Assembleia da República.

Este juízo foi acertado. Na verdade, o Tribunal Constitucional veio até a declarar pelo acórdão nº 158/88, de 12 de Julho de 1998, rectificado pelo acórdão nº 177/88, de 14 de Julho de 1988, ambos publicados no Diário da República, I Série, de 29.07.88, a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, de, entre outras, dessa norma.

Mas, o mesmo já não se pode dizer da decisão de aplicação da norma do artº 35º, nºs 1 e 2 do D.L. nº 424/86, de 27 de Dezembro.

É que também essa norma é inconstitucional: assim o declarou, com força obrigatória geral, o Tribunal Constitucional através do seu acórdão nº 414/89, de 7 de Julho de 1989, publicado no Diário da República, I Série, de 3 de Julho de 1989.

Esta declaração de inconstitucionalidade teria como consequência a nulidade *ipso jure* da norma declarada inconstitucional, com efeitos *ex trunc*, e a repriminção das normas que ela havia revogado ou seja, no caso, dos artºs 41º, 42º, nº 1 e 43º do Contencioso Aduaneiro (artº 282º, nº 1 da C.R.P., cfr. Gomes Canotilho, Direito Constitucional, 3ª edição, págs. 740 e segs.; Jorge Miranda, Manual de Direito Constitucional, tomo II, 2ª edição, págs. 385 e segs.; Constituição da República Portuguesa, Anotada, 3ª edição revista, de J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, págs. 1039 e segs.) e, na sua lógica, o provimento do recurso, se bem que houvesse, depois, de ser encarada a limitação, na aplicação daquelas normas do Contencioso Aduaneiro, aos parâmetros que fossem correspondentes aos que podiam advir da aplicação do preceito declarado inconstitucional, por força do disposto no artº 29º nº 4 da C. R. P. (princípio da retroactividade da lei penal *in melius*), de acordo com a jurisprudência exarada, entre outros, nos Acs. do T. C. nºs 175/90, de 90.06.05 e 12/91, de 91.01.22, respectivamente, *in* D.R., II Série, de 91.01.21 e 91.06.19, com a qual concordamos, e agora também a aplicação das normas do R.J.I.F.A., aprovado pelo D.L. nº 376-A/89, de 25 de Outubro, por força do citado princípio constitucional da retroactividade da lei penal *in melius*, dado que perante ele o procedimento judicial estaria prescrito e da qual adviria a competência do tribunal (*ex vi* do artº 8º do E.T.A.F.).

Porém, o Tribunal Constitucional, usando dos poderes conferidos pelo artº 282º, nº 4 da C.R.P. limitou, neste acórdão, os efeitos da inconstitucionalidade dessa e doutras normas, nele também declaradas inconstitucionais, de modo que os autores de infracções fiscais aduaneiras praticadas depois da entrada em vigor do Decreto-Lei nº 187/83 não possam ser punidos com sanção mais grave que a prevista no momento da correspondente conduta.

Por via disso, estamos dispensados daquela tarefa.

Tanto equivale por dizer que a nulidade resultante da inconstitucionalização das normas em causa foi estringida, operando apenas

para o futuro ou seja, *ex nunc*, sempre que se ponha um quadro fáctico que cumpra a previsão da limitação dos efeitos da inconstitucionalidade feita pelo referido acórdão ou dito de outra forma, que não se verifica a repriminção das normas do Contencioso Aduaneiro (cfr. AA e *op. referidos*).

A ser assim, verificar-se-á a competência tanto do tribunal de 1ª instância como deste, à luz do estipulado nos artºs 8º, 33º, nº 1, al. b) e 68º, nº 1, al. b) do E. T. A. F., aprovado pelo D.L. nº 129/84, de 27 de Abril.

E tal é, na verdade, a situação dos autos.

É que, fazendo aplicação, da norma declarada inconstitucional chega-se à conclusão de que o procedimento judicial pela contra-ordenação aduaneira se encontra prescrito.

Os factos por que os arguidos vêm condenados são subsumíveis à contra-ordenação fiscal aduaneira, p. e p. pelo artº 22º, nºs 1, al. a) e 2 do Decreto-lei nº 187/83.

Ora, de acordo com o disposto no artº 27º, nº 1, al. a) do Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, aplicável por força do disposto no artº 1º daquele diploma, o procedimento por contra-ordenação extingue-se logo que sobre a sua prática hajam decorrido dois anos, elevando-se este prazo para três anos sempre que ocorra a sua suspensão por tempo superior a um ano, nos termos do artº 121º, nº 3 do C. Penal, este, por seu lado, aplicável *ex vi* do artº 32º daquele D. L. nº 433/82.

No caso em apreço, os factos ocorreram em data anterior a 18 de Maio de 1984, que a sentença condenatória não precisou, dado que nessa altura já o veículo circulava com matrícula nacional após a importação conseguida pelos arguidos.

Sobre essa data já lá vão mais de 11 anos.

Se é certo que, entretanto, se verificou a interrupção da prescrição, nos termos do artº 28º, nº 1, als. a) e c) do D.L. nº 433/82, quer porque os arguidos foram ouvidos, no exercício do direito de audição, em 84.09.17 (o Costa) e 84.11.22 (o Maio), quer porque eles foram notificados da decisão administrativa, proferida em 86.04.07, que os condenou, respectivamente, em 86.07.11 (fls. 36 vº), e da sentença do tribunal de 1ª instância que negou provimento ao recurso por eles interposto, por carta registada de 87.11.18, — o que determinaria a inutilização do prazo até então decorrido (artº 326º do C. Civil e 121º, nº 2 do C. Penal de 1995) —, e, ainda que se sustente que o prazo se suspende com decisão judicial que negou provimento ao recurso, por argumento *a fortiori* do artº 120º, al. b) do C. Penal, não é menos certo que desde esta data ou seja, desde 87.11.13, e, mesmo descontados 3 anos de suspensão, por ter havido lugar a recurso, previstos nesta norma do C. Penal (nº 2), já vão decorridos mais dos 3 anos, ou sejam 5, necessários para se consumir a prescrição.

À face do que vem de ser dito constata-se que o recurso tem de improceder.

VII — Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e em julgar extinto, por prescrição, o procedimento judicial exercido nos autos contra os arguidos, acima identificados.

Sem custas por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 8 de Maio de 1996. — *Benjamim Rodrigues — Fernandes Dias — Brandão de Pinho.*

## Acórdão de 8 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Recurso para a Secção de Contencioso Tributário do STA. Fixação dos factos materiais da causa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O erro em apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa efectuada na 2ª Instância não se inscreve nos poderes de cognição da Secção de Contencioso Tributário do STA nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1ª Instância — artigos 21º, 4, do ETAF, 722º, 2, e 729º, 2, do CPC.*

Recurso nº 19.603, em que são recorrente a Fábrica de Queijo ERU Portuguesa, Lda e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Exmº Consº Dr. Mendes Pimentel.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do STA:

FÁBRICA DE QUEIJO ERU PORTUGUESA, Lda, não se conformando com o acórdão proterido nos presentes autos de recurso contencioso de anulação pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância, dele recorre para este Supremo Tribunal, extraindo da atinente alegação as seguintes conclusões:

1ª Da interpretação de prova documental conjugada, constante do ofício 8161, Proc. F-1, Lº 23, datado de 25 de Novembro de 1988, e do ofício 453, Proc. F-27/201, Lº 23, de 7 de Fevereiro de 1989, respectivamente do chefe da Delegação Aduaneira de Alverca para o Chefe do Serviço de Fiscalização da Alfândega de Lisboa, e deste para aquele, resulta que a entidade recorrida não provou que a quantidade da mercadoria de DU 12991/88 foi verificada à saída do armazém da Arsica, saída esta que se deu em 29 de Novembro de 1988;

2ª Tendo concluído em contrário, o Acórdão do Tribunal «a quo» violou os arts. 236º e 238º e, «maxime», o art. 238º, conjugado com os arts. 363º, 371º e 362º, todos do Código Civil;

3ª E, como decorrência dessa violação, o Acórdão do Tribunal «a quo» incorreu em violação do art. 346º do C. C., por força do qual tinha de dar por assente que, à saída do armazém da Arsica, a mercadoria do DU acusava a falta física de peso de que nestes autos se trata;

4ª Ocorre, pois, a solicitação do art. 4º, nº 1, d), do Regulamento (CEE) 2144/87 do Conselho, de 13 de Julho de 1987 (JO L 201/15, de 22.VII.87) que o Acórdão do Tribunal «a quo» viola por faltar à sua aplicação.

Sem contra-alegação, subiram os autos a esta formação, sendo o distinto PGA de parecer que o recurso não merece provimento, pois que a tese da Rct. assenta na negação da matéria dada como provada no acórdão recorrido. Ora, este STA, no caso dos autos, apenas conhece de direito (art. 21º, 4, do ETAF) e não foi alegada, sequer, violação de lei em matéria probatória (cfr. art. 722º, 2, do CPC).

Corridos os vistos, cumpre decidir.

No aresto recorrido desenhou-se o seguinte quadro factual, a propósito da atacada alínea *h*) do probatório:

*a*) Em 16/XI/88, a recorrente, por intermédio do seu despachante, preencheu o D. U. que viria a ter o nº 129911, de 18/XI/88, relativo a 21137 kgs. de queijo, destinados a aperfeiçoamento activo;

*b*) O chefe da Delegação Aduaneira de Alverca, a coberto do ofício nº 8/61, de 25/XI/88, remeteu o referido DU ao chefe do Serviço de Fiscalização da Alfândega de Lisboa;

*c*) Numa fotocópia deste ofício, o verificador escreveu:

«Recebido em 28/XI/89 e devolvido após verificação em 06.02.1989.

Assinatura ilegível sobre carimbo de Serviço de Fiscalização da Alfândega de Lisboa;

*d*) Em 29.XI.88, no verso daquele DU o verificador escreveu: «Verifiquei a quantidade. Em 29.XI.88»;

*e*) A coberto do ofício nº 453, de 7/II/889, o Chefe do Serviço de Fiscalização (Núcleo de Inspeções) remeteu o DU ao chefe de Delegação Aduaneira de Alverca, que ali entrou, com o nº 1248, em Fev/1989;

*f*) A mercadoria «saiu» em 29/XI/88.

Deste elenco factual, o Tribunal «a quo» extraiu que «não só não se prova que a falta de mercadoria, com o peso de 11573 kgs., se tenha ficado a dever a evaporação de água, como se demonstra que a totalidade da mercadoria, com o peso de 21137 kgs, e referente ao D. U. 129911, foi despachada com destino a aperfeiçoamento activo».

Ora, deste recurso, a Rct. questiona não só a data fixada na sobredita alínea *f*), mas também tais juízos de facto.

Esquece, porém, o ensinamento do Professor Antunes Varela (R. L. J. Ano 122º, p. 22) de que «os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciadas pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça».

Também nesta formação, enquanto tribunal de revista, pretensos erros na apreciação das provas e na fixação de factos materiais da causa não se inscrevem nos seus poderes de cognição «em processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância» — artigos 21º, 4, do ETAF e 722º, 2, do CPC.

É certo que a Rect. aponta para violação de força probatória dos documentos autênticos — artigo 371º do Código Civil (C. C.).

Tal, porém, não se evidencia, sendo a própria Rct. a reconhecer que é «da interpretação da prova documental conjugada» que ela faz que «resulta que a entidade recorrida não provou que a quantidade da mercadoria do DU 129911/88 foi verificada à saída do armazém da Arsica, saída esta que se deu em 29 de Novembro de 1988» — conclusão 1ª

Sucedo que outro foi o sentido da interpretação conjugada da prova documental na 2ª Instância, no uso dos seus poderes em sede factual, e em que se não detecta violação de qualquer dos preceitos substantivos constantes das conclusões *b*) e *c*), máxime, do artigo 371º do Código Civil.

Fora de qualquer dúvida, não estamos confrontados com a ressalva da 2ª parte do nº 2 do artigo 722º do CPC, por isso que a pronúncia de facto operada no aresto recorrido é de acatar por este Supremo Tribunal, que a não pode rever — art. 729º, 2, daquele compêndio adjectivo.

Definitivamente assente, pois, que não se verifica, *in casu* qualquer dos fenómenos constantes do artigo 4º, 1, *c*), do Reg. (CEE) nº 2144/87, do Conselho, de 13.VII.77, correcta foi a conclusão de direito quanto à sua não aplicação à situação concreta em apreço.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 70 %.

Lisboa, 8 de Maio de 1996. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (relator) — *Francisco Rodrigues Pardal* — *Domingos Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Mota Salgado*.

## Acórdão de 8 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Imposto especial de jogo. Importação de bens para o exercício de exploração de jogo por parte da concessionária. Tributação em IVA. Poderes de cognição do STA. Fundamentação. Notificação da fundamentação e consequência da sua falta.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — De acordo com o disposto no art. 84º nº 1 e 2 do Dec. Lei 422/89, de 2 de Dezembro, a “não exigência” de qualquer tributação geral ou local, para além de um “imposto especial” respeita somente ao exercício da actividade do jogo.*

*II — O IVA que incide sobre o consumo ou a despesa não recai sobre o exercício de actividades.*

*III — A importação de bens para o exercício da actividade de exploração de jogo por parte da empresa concessionária está sujeita a IVA.*

*IV — Nos processos julgados inicialmente pelos Tribunais fiscais aduaneiros o STA, em sede de recurso, conhece apenas da matéria de direito (art. 21º nº 4 do ETAF).*

*V — A fundamentação do acto de liquidação, elemento essencial deste é coisa diferente da notificação do mesmo acto, de tal modo que aquela se for insuficiente ou se faltar gera a invalidade do mesmo acto.*

*VI — A notificação é um elemento exterior e posterior ao acto cuja omissão ou irregularidade acarreta apenas a ineficácia do acto em relação ao seu destinatário que pode lançar mão do disposto no art. 31º da LPTA ou do art. 222º do CPT.*

Recurso nº 19 701. Recorrente: Estoril-Sol; Recorrido: Fazenda Pública, Relator: Juiz-Conselheiro Abílio Bordalo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Estoril-Sol, SA, com sede no Estoril inconformada com o Acórdão do Tribunal Tributário de 2ª instância que negou provimento ao re-

curso do acto de liquidação constante do Bilhete de Despacho D.V. nº 20184/88 de 1 de Março de 1988 no montante de 594.932\$00 da Delegação Aduaneira de Lisboa — Aeroporto relativo à importação de diversos equipamentos destinados à prática de jogos de fortuna e azar de que é concessionária, veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

a) O art. 34º do Dec.lei 48 912, de 18 de Março de 1969 e o art. 84º do Dec. lei 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substituto aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente do jogo do Estoril, firmado entre a Recorrente e o Estado Português em 17/6/85;

c) O regime em causa que já tinha sido consagrado no Dec.lei 14 643, de 3 de Dezembro de 1927, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA, mas importações de material de jogo, já que neste caso, o importador se encontra numa relação directa com o Estado à semelhança do que acontecia no imposto de transacções;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma quer como meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda — o que só por mera hipótese se admite — que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos aduaneiros em virtude daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo devendo ser, por isso, anulado;

i) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no art. 84º do Dec. lei nº 422/89, de 2 de Dezembro e no art. 406º nº 1 do Código Civil.

Não houve contra-alegação.

O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não merece provimento em conformidade com a jurisprudência deste STA que é de manter.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O Acórdão recorrido registou a seguinte matéria de facto:

— A recorrente é concessionária da zona de jogo permanente do Estoril, conforme contrato de concessão outorgado em 17 de Junho de 1985 e publicado na III série do Diário da República de 28 de Agosto seguinte.

— Importou equipamentos de jogo inexistentes no mercado nacional, requerendo ao Senhor Secretário dos Assuntos Fiscais isenção dos direitos e demais encargos fiscais decorrentes da importação.

— Do despacho que indeferiu esse requerimento recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo.

— O recurso foi rejeitado, por manifesta ilegalidade, por acórdão que transitou em julgado.

— Em 18 de Janeiro de 1991 a Delegação Aduaneira de Alverca notificou a recorrente da liquidação dos referidos direitos e demais importações, referentes ao Bilhete de Despacho nº 20184/88.

— Os equipamentos de jogo importados pela recorrente se destinavam ao exercício da actividade de exploração de jogos de que é concessionária.

Exposto a factualidade que esta Secção tem de acatar (art. 21º nº 4 do ETAF) impõe-se a busca da solução jurídica adequada para as questões que cabe resolver.

As questões são, como decorre do quadro conclusivo das alegações:

— A de saber a empresa recorrente concessionária da exploração de jogo está ou não sujeita ao pagamento de IVA em relação aos bens importados e destinados a serem utilizados no exercício dessa actividade;

— Se tal tributação viola o princípio da boa-fé contratual por parte do Estado;

O Acórdão recorrido negou provimento ao recurso de primeira instância por, em síntese, considerar que nenhum dos vícios assacados ao acto de liquidação se verificavam.

Sustenta a recorrente que, como concessionária da exploração de jogos de fortuna e azar não está sujeita a IVA nas importações de bens destinados a serem utilizados no exercício daquela actividade apoiando-se no “regime tributário substitutivo” criado pelo art. 34º do Dec. lei 48 912 de 18 de Março de 1969 e art. 84º do Dec. lei 422/89, de 2 de Dezembro.

Estabelece-se nos nºs 1 e 2 do citado art. 84º de teor equivalente ao invocado no art. 34º e Dec.-lei 48 912 que “as empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo. . .” e que “não será exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício da actividade referida no número anterior. . .”.

Em conformidade com estas disposições está a cláusula 8ª do contrato de concessão da recorrente no sentido de que “a empresa concessionária fica obrigada ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, não sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que esteja obrigada neste contrato processando-se as respectivas liquidação e cobrança nos termos dos arts. 34º e segs. do Dec.lei 48 912.

Das disposições legais citadas e da cláusula contratual resulta que a “não exigência” de qualquer outra tributação para além daquele imposto especial respeita apenas ao exercício da actividade do jogo.

Tem sido jurisprudência pacífica deste STA em inúmeros casos idênticos aos dos autos que o IVA, como imposto indirecto, não incide sobre o exercício de actividades, sejam elas quais forem (cfr. art. 1º do CIVA) pelo que tal imposto fica excluído do âmbito de aplicação daquelas disposições legais citadas.

O facto tributário a que se reporta o art. 34º do Dec.lei 48 912 e o art. 84º do Dec.lei 822/89 não é toda e qualquer actividade concessionária mas sim e apenas a actividade do exercício do jogo, como imposto directo, ou outra a que esteja obrigada por virtude do contrato de concessão.

Aliás, como se refere no Ac. deste STA de 14/2/96 — Rec. 20 035, também outros tributos não foram ali contemplados como segura-



mente resulta do facto de o legislador haver concedido insenções quer de sisa e de contribuição autárquica, relativamente a “prédios indispensáveis ao cumprimento das obrigações contratuais assumidas pelas concessionárias” e aos que “estejam afectos às concessões (art. 92º do Dec.lei nº 422/89), que de “taxas por alvarás e licenças municipais relativas às obrigações contratuais (art. 93º do mesmo diploma) o que revela não terem os ditos arts. 84º e 34º o sentido e alcance pretendidos pelo recorrente (cfr. Ac. do STA de 15/2/95 — Rec. nº 18 800 e arestos aí citados que traduzem a jurisprudência uniforme da Secção sobre o tema aqui versado).

A importação de equipamentos destinados a serem utilizados no exercício da actividade do jogo está a montante desta e não se confunde com ela.

É pois de concluir que a importação de tais bens não se acha abrangida pela exclusão da tributação, não pode lograr enquadramento na isenção real prevista no nº 32º do art. 9º do CIVA.

Improcede, assim a primeiro questão, não se verificando o vício de violação de lei e/ou contrato (cfr. neste sentido, para além dos já citados, os Acórdãos deste STA de 31/10/95 — Rec. 19 629 e de 8/11/95 — Rec. 19 537).

Afirma a recorrente que a tributação em IVA implica uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão o que constitui violação por parte do Estado do princípio da boa-fé contratual.

E fundamenta essa sua afirmação quer na alegada circunstância de que à data da negociação e assinatura do contrato de concessão, a concessionária embora já devesse ter conhecimento da próxima introdução do IVA, não podia legitimamente saber a interpretação e aplicação que o Estado, através da Administração Fiscal Aduaneira iria dar às suas disposições legais quer não só a formulação ampla da lei, vertida para o contrato de concessão, como toda a interpretação que dela tinha sido feita à assinatura do contrato, designadamente no que se refere ao imposto de selo e ao imposto de transacções, eram de molde a convencer a concessionária de que o regime especial que lhe era aplicável abrangia todo e qualquer imposto.

Ora, como tem sido repetidamente salientado, em muitos outros casos indênticos aos dos autos, determinar se a recorrente conhecia ou tinha a possibilidade de conhecer no momento da celebração do contratos interpretação que o Estado iria fazer da lei respeitante a IVA e saber se anteriormente à celebração a interpretação que vinha sendo feita quanto a impostos de selo e de transacções era susceptível de gerar o convencimento de que não estaria sujeita a IVA, tudo isso constitui matéria de facto que se situa fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º nº 4 do ETAF já que tal afirmação — alegação não encontra suporte factual no elenco da matéria de facto dada como provada e que este STA não pode alterar, nem sindicar, sendo, pois irrelevante, no caso, a alusão à violação do art. 406º do Código Civil em matéria de cumprimento de contratos e sua eficácia.

Sempre se dirá, no entanto, como se refere no Ac. de 17/1/96 — Rec. 19 542, o regime fiscal não tem natureza contratual mas sim legal proveniente da soberania estadual e obedece ao princípio da legalidade (art. 106º nº 2 da CRP).

A criação e introdução de um novo imposto tem natureza objectiva derivada do citado princípio da legalidade.

A introdução do IVA poderia dar origem, por exemplo à rescisão do contrato de concessão ou à sua alteração mas não pode invocar-se

com pertinência, como violação da protecção da boa-fé contratual (art. 406º do Código Civil) tanto mais que o art. 84º do Dec.lei 422/89 não alterou substancialmente, no que ao caso concerne, o art. 34º do Dec.lei 48 912 de 18/3/69 em que se baseou o contrato celebrado em 17/6/85 (cfr. Ac. desta Secção em 31/10/95 — Rec. 19 342).

É o que tem defendido a jurisprudência uniforme deste STA. Por tudo quanto ficou dito acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 70 %.

Lisboa, 8 de Maio de 1996. — Abílio Madeira Bordalo. — (relator) — Joaquim Almeida Lopes — João José Coelho Dias. — Fui presente, António Mota Salgado.

### Acórdão de 8 de Maio de 1996.

#### Assunto:

*IVA. Imposto especial sobre o jogo. Importação de material de jogo.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*A tributação pelas concessionárias de jogos de fortuna e azar no imposto especial sobre o jogo não as isenta do pagamento do IVA incidente sobre os bens importados ainda que destinados à prática dos jogos objecto da concessão.*

Recurso nº 19.704, em que são recorrente Estoril-Sol, S. A., recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Estoril-Sol, S.A.”, inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao seu recurso e confirmou a sentença proferida pelo Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, veio interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Invoca para o efeito os vícios de forma e violação de lei e de contrato administrativo que já anteriormente invocara por entender não estar sujeita ao pagamento de IVA ou outras imposições relativamente à importação de equipamentos destinados à prática de jogos de fortuna e azar no Casino Estoril de que é concessionária.

Formulou as seguintes conclusões, idênticas aliás às que formulara no recurso interposto para a 2ª Instância:

a) O artº 34º do Dec.-Lei nº 48 912, de 18 de Março de 1969 e o artº 84º do Dec.-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar.

b) Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.06.1985.

c) O regime em causa, que já tinha sido consagrado no Dec.-Lei nº 14 643, de 3 de Dezembro de 1927, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre os rendimentos.

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções.

e) O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, já que, neste caso o importador se encontra numa relação directa com o Estado, à semelhança do que acontecia no imposto de transacções.

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele regime tributário substitutivo.

g) Caso se não entenda — o que só por mera hipótese se admite — que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos aduaneiros em virtude das características especiais daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual.

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada.

i) Tal fundamentação era tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava que estava a decidir contrapretensão expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor.

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma, devendo ser, por isso, anulado.

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artº 84º do Dec.Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro; no artº 406º, nº 1 do Código Civil e no artº 1º do Dec.-Lei nº 256-A/77 de 17 de Junho.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se pelo não provimento do recurso, de acordo com variada jurisprudência deste Tribunal que cita, referindo que algumas das questões suscitadas no recurso se reportam a matéria de facto que não foi fixada pelas instâncias.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou os seguintes factos como provados:

1 - A recorrente é concessionária de jogo permanente do Estoril, por força do contrato de concessão outorgado em 17/6/85, publicado no Diário da República, III série, nº 197, de 28.8.85.

2 - A recorrente procedeu à importação de diversos equipamentos de material de jogo não existentes no mercado nacional a coberto do bilhete de despacho nº 80 118/87 da Delegação Aduaneira do Aeroporto de Lisboa.

3 - Tais equipamentos destinavam-se à renovação e substituição do equipamento de jogo, de acordo com as suas obrigações decorrentes do contrato de concessão.

9 - Aquando da interposição do recurso a que se faz referência no nº 5 e para garantia do pagamento das quantias liquidadas, a recorrente prestou caução através de garantia bancária.

10 - O que lhe permitiu o desembaraço das mercadorias.

As questões que vem suscitadas no recurso são de três ordens. São elas, como refere o Mº Pº, saber se os bens importados estão ou não sujeitos a IVA, se foi violado o princípio da boa-fé e se o acto de liquidação está suficientemente fundamentado.

A recorrente atribui ao acto recorrido o vício de violação de lei por considerar que o contrato de concessão impedia a tributação em outros impostos que não o imposto especial sobre o jogo. Conforme este Supremo Tribunal vem decidindo em inúmeros acórdãos e resulta dos normativos atinentes — artº 34º do D.L. 48 912 de 18.3.69 e 84º do D.L. 422/89 — as empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento do imposto especial sobre o jogo não lhes sendo exigível qualquer outra tributação relativa ao exercício dessa actividade. Não é porém o caso do IVA. Este imposto não incide sobre a referida actividade mas, no caso vertente, sobre a importação das máquinas. Como refere o acórdão recorrido as liquidações aqui sindicadas não vieram onerar com mais um imposto a tributação daquela actividade porquanto incidiram sobre a importação de bens e esta não pode ser englobada naquela actividade. Decidiu pois correctamente o acórdão recorrido ao considerar a não ocorrência do vício de violação de lei invocado.

Invocava também a recorrente a violação do contrato administrativo e do princípio da boa-fé negocial por ter ocorrido alteração legislativa posterior à celebração do contrato que então desconhecia. Como refere o acórdão, não ocorreu tal violação porquanto o Estado não veio a atingir a actividade da recorrente com tributos não previstos, sendo da sua responsabilidade qualquer interpretação das cláusulas do contrato com um sentido que, em termos de razoabilidade lhe não era possível emprestar. Por isso também quanto a este vício falece razão à recorrente.

Refere finalmente a recorrente vício de forma do acto recorrido por falta de fundamentação. Como refere o Mº Pº no seu parecer, a falta de fundamentação que a recorrente refere reporta-se à notificação e não ao acto de liquidação. Para além de não vir provado o facto alegado de que a Administração sabia que estava a decidir contrapretensão expressa da recorrente, vem sendo entendido pela jurisprudência do S.T.A. que a eventual invalidade do acto de notificação, por posterior e exterior ao acto de liquidação, não afecta este na sua validade, mas apenas na sua eficácia. Por isso não ocorre igualmente o invocado vício de forma.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando em 60.000\$00 a taxa de justiça e em metade a procuradoria.

Lisboa, 8 de Maio de 1996. — Vítor Manuel Marques Meira — Luís Filipe Mendes Pimentel — Francisco Rodrigues Pardal. — Fui presente, António Mota Salgado.

### Acórdão de 8 de Maio de 1996.

#### Assunto:

*Competência. Questão fiscal. Direito aduaneiro. Montantes compensatórios de adesão.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — *Questão fiscal é toda a que emerge de uma resolução autoritária que imponha aos cidadãos o pagamento de qualquer prestação pecuniária com vista à obtenção de receitas destinadas à satisfação dos encargos públicos do Estado ou outras pessoas colectivas públicas, como a CEE, bem como o conjunto de relações jurídicas que surjam em virtude do exercício de tais funções ou que com elas estejam objectivamente conexas ou teleologicamente subordinadas.*
- II — *Os montantes compensatórios de adesão tanto constituem imposições sobre produtos da Comunidade ou de terceiros países como atribuições sobre produtos portugueses ou espanhóis, tendo em vista o imediato funcionamento, em relação aos novos países aderentes, do mercado comum.*
- III — *As questões que digam respeito, quer à fixação do valor dos montantes compensatórios de adesão, quer aos pressupostos e processo de atribuição de tais montantes, constituem questões fiscais aduaneiras para cujo conhecimento são competentes os tribunais fiscais aduaneiros, cabendo essa competência do Tribunal Tributário de 2ª Instância ou à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, consoante o autor do acto, quando este não seja de liquidação do respectivo montante.*

Recurso n.º 19 756. Recorrente: José Carvalho Coimbra e Cª, Lda; Recorrido: Director de Serviços do INGA; Relator: Juiz-Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

Acordam, em conferência nesta secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I — José Carvalho Coimbra e Cª, Lda, com sede em Arada, Avanca, apartado 24, 3861 Estarreja, dizendo-se inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância, de 94.10.18, que se julgou incompetente em razão da matéria para conhecer do recurso contencioso que ela interpôs do Director de Serviços do Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA) pelos quais foi determinado que devia proceder ao pagamento-restituição, à ordem do INGA, de diversas quantias que havia recebido a título de montantes compensatórios de adesão (mca), dele recorre para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação.

II - Apoia esta pretensão nos fundamentos condensados nas seguintes conclusões das suas alegações:

“- O recorrente requereu e obteve restituição à exportação dos montantes compensatórios de adesão anteriormente pagos.

- Da análise do artº 4º, nºs 10 e 11, do artº 20º, nº 3, al. c), do artº 12º, nº 7 do Código Aduaneiro Comunitário e do artº 2º, nº 1 e dos artºs 8º e 10º do Regul. (CEE) 3665 da Comissão de 27.11.87, apura-se que as restituições à exportação e o que diz respeito ao seu processamento cabe no conceito de “questão fiscal aduaneira” (ETAF - artº 42º).

- O douto acórdão assenta, pois, em vários erros de direito, que começam quando se refere que a recorrente recebeu um subsídio compensatório ou seja uma mera ajuda financeira.

- A competência para julgar o recurso pertence ao Tribunal *a quo*.”

III - A autoridade recorrida não contra-alegou.

IV - O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer em que, partindo da concepção da questão fiscal como “toda a que emerge de resolução autoritária que imponha aos cidadãos o pagamento de qualquer prestação pecuniária com vista à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos do ente respectivo”, que tem sido adoptada por este Supremo Tribunal, opinou no sentido do não provimento do recurso, por “a actividade em que se insere o acto recorrido não visar, directa ou indirectamente, a obtenção de receitas para satisfação de encargos públicos (como acontece com os impostos, taxas e receitas parafiscais) antes ter por fim a atribuição de quantias a agentes económicos e a sua recuperação, no caso dos autos, por alegada indevida entrega por aquela entidade à recorrente”.

V - Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

A - questão decidenda.

A questão submetida ao conhecimento deste tribunal *ad quem* é a de saber se o acto administrativo praticado pelo Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (INGA), que ordena a reposição de quantias recebidas a título de montantes compensatórios de adesão, deve ser considerado um acto sobre questão fiscal aduaneira, para efeito de determinação da competência do Tribunal Tributário de 2ª Instância.

B - O acórdão recorrido.

O Tribunal Tributário de 2ª Instância julgou-se materialmente incompetente para conhecer do recurso contencioso, sob fundamento de que, não estando em causa os montantes dos subsídios compensatórios atribuídos ao recorrente, mas o do cumprimento do formalismo administrativo que era necessário para a sua concessão, o seu objecto não era um acto administrativo respeitante a uma qualquer questão fiscal aduaneira e, por isso, a competência cabia, nos termos do artº 51º, nº 1, al. b) do E.T.A.F. ao Tribunal Administrativo do Círculo de Lisboa.

C - A fundamentação.

A recorrente impugna a decisão recorrida, pretextando que o tribunal *a quo* é o competente para conhecer do recurso em virtude de os montantes compensatórios de adesão estarem assimilados nas leis aduaneiras, mormente no Código Aduaneiro Comunitário e no Regul. (CEE) 3665 da Comissão de 27.11.87, aos direitos aduaneiros de importação e exportação, e ter a mesma natureza o acto administrativo que ordena a sua restituição.

Antes de mais, deixe-se registado que a questão da competência do tribunal tem de ser encarada e resolvida na base do pedido formulado ao tribunal e das afirmações contidas na petição e no articulado da resposta da autoridade recorrida, por força da precedência do seu conhecimento em relação a qualquer outra matéria, imposto pelo artº 3º da L.P.T.A.

No artº 42º, nº 1, al. b) do E.T.A.F. atribui-se competência ao Tribunal Tributário de 2ª Instância para conhecer dos recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais aduaneiras, salvo o disposto nas alíneas c) e d) do nº 1 do artº 33º ou seja, dos actos administrativos respeitantes às mesmas questões que hajam sido praticados pelo Governo, os seus membros, órgãos colegiais de que os membros façam parte ou pelos Governos Regionais, caso em que

a competência para conhecer do recurso contencioso dos mesmos actos pertence, em razão do seu autor, a este Supremo Tribunal.

Tendo o recurso por objecto actos administrativos, que não digam respeito a questões aduaneiras, a competência para o seu conhecimento está atribuída pelo E.T.A.F. aos tribunais administrativos (art<sup>os</sup> 26<sup>o</sup> e 51<sup>o</sup> do E.T.A.F.).

É, pois, nestas disposições do E.T.A.F. e na natureza dos actos recorridos que há que encontrar resposta para a controvérsia suscitada, nenhum apoio se podendo encontrar para ela no C.P.Tributário, pois que o mesmo não regula esta matéria da competência, tendo-se limitado a abordar apenas os aspectos atinentes ao processo, no que acabou por remeter para as leis de processo dos tribunais administrativos (art<sup>os</sup> 1<sup>o</sup> e 118<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 3).

Face aos referidos preceitos, logo se intui que a solução da contenda passa por saber o que se deva entender por questão fiscal aduaneira e, depois, averiguar se o pedido e a *causa petendi* são susceptíveis de ser a tal definição.

A lei não estabelece qualquer noção de tal conceito normativo. Por isso, o seu conteúdo terá de ser pesquisado pelo intérprete a partir do enunciado linguístico, da teleologia da norma, dos seus antecedentes históricos e da unidade do sistema jurídico.

Antes da Lei n<sup>o</sup> 4/86, de 21.03, que os alterou, os preceitos falavam de *benefícios fiscais* onde agora dizem *questões fiscais*.

Esta alteração visou alargar a competência dos tribunais fiscais e aduaneiros a domínios que na redacção anterior cabiam na competência dos tribunais administrativos.

Sabido que a lei (n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 2<sup>o</sup> do Estatuto dos Benefícios Fiscais) define os benefícios fiscais como "as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem" e que "são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxa, as deduções à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior" (n<sup>o</sup> 2 do mesmo artigo), fácil é entrever que o conteúdo do conceito excederá, pois, o âmbito dos actos administrativos, que sendo recorríveis autonomamente em relação ao acto de liquidação do tributo, estatuaem efeitos jurídicos naquele domínio dos benefícios fiscais, pois tal era o seu âmbito anterior.

Por outro lado, sabe-se, também, que a competência jurisdicional material corresponde à medida da parcela da função jurisdicional do Estado, seleccionada em razão da matéria do Direito, que é atribuída a certa espécie ou categoria de tribunais que se situam no mesmo plano horizontal e que essa distribuição é feita, pelo legislador, em abono do princípio da especialização ou seja, em ordem a conseguir uma melhor realização da justiça que será potenciada pela sua organização e composição especialmente orientadas para o conhecimento de uma certa área específica ou sector do Direito, identificando-se esta, no tocante aos tribunais administrativos e fiscais, com os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais (art<sup>os</sup> 214<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 3 da C.R.P. e 3<sup>o</sup> do E.T.A.F.).

Sendo assim, a alteração estatutária só pode ter o sentido de alargar a competência a litígios que, embora surjam no âmbito do exercício da actividade administrativa do Estado, digam respeito a relações que se constituam, modifiquem ou extingam por virtude da aplicação

de uma norma de um ordenamento jurídico, que pode ser o comunitário, orientado para a imposição e arrecadação de receitas do Estado e demais entidades públicas.

Os poderes no uso dos quais é conformada a estatuição autoritária ou pelos quais se fazem inscrever na Ordem Jurídica determinados efeitos positivos ou negativos (Rogério Soares, Direito Administrativo, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/78) hão-de estar conferidos por normas do ordenamento que directamente visem impor ou regular o processo de imposição, arrecadação e cobrança de receitas para o Estado ou para outros sujeitos públicos que ele invista na posição de seu credor, entre os quais se pode contar a Comunidade Económica Europeia.

Só surgindo a relação jurídica de que emerge o litígio no *desempenho de uma actividade administrativa de imposição de prestações pecuniárias* destinadas à satisfação dos encargos públicos da pessoa colectiva impositora, é que se estará presente relações jurídicas fiscais ou fiscais aduaneiras, neste caso, se a imposição contende com a importação ou exportação de bens.

Dito de outro modo, serão questões fiscais que tenham como pressuposto a aplicação de normas relacionadas com a imposição de toda e qualquer prestação pecuniária com o fim de obtenção de receitas destinadas à satisfação dos encargos públicos da pessoa colectiva impositora; aquelas que emergjam de uma resolução autoritária que imponha aos cidadãos o pagamento de qualquer prestação pecuniária com vista à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos do Estado e demais entidades públicas, bem como as relações jurídicas que surjam em virtude do exercício da função de imposição de tais prestações ou que com elas estão objectivamente conexas ou teleologicamente subordinadas (cfr. Acs. deste tribunal, de 90.02.22-1<sup>a</sup>; 93.10.06-1<sup>a</sup>; 93.04.28-2<sup>a</sup>, e 94.11.03-1<sup>o</sup>, in Acs. Dts., respectivamente, 366-699, 394-1079, 386-176 e 401-503).

Destá noção normativa da "questão fiscal" logo se vê que cai, pela base, a fundamentação do acórdão recorrido, já que ele se estribou numa diferença, que não assume qualquer relevância, entre o acto que fixa os montantes compensatórios de adesão e os actos de procedimento, legalmente necessários a essa fixação ou à sua atribuição.

No caso dos autos, a recorrente vem atacar, ao fim e ao cabo, o despacho que lhe revogou um acto administrativo anterior pelo qual o INGA lhe atribuiu e pagou "montantes compensatórios de adesão" (mca), a quando da exportação de oleaginosas, pretextando, em resumo, que os fundamentos em que se escudou o despacho recorrido para efectuar a revogação do acto concedente e a imposição da restituição das quantias antes entregues à recorrente não serão totalmente verdadeiros, de onde resultaria estar o acto inquinado do vício de violação de lei por erro nos pressupostos, e que o mesmo violava princípios elementares do direito de concorrência consagrados quer no Tratado de Roma quer na C.R. Portuguesa.

Desté modo, a solução passa agora por se apurar qual é a natureza dos montantes compensatórios de adesão a que aludem os art<sup>os</sup> 240<sup>o</sup> e 290<sup>o</sup> do Acto de Adesão de Portugal às Comunidades.

Os montantes compensatórios de adesão não têm substancialmente uma natureza diferente dos chamados direitos niveladores, devendo

o seu nome ao facto de dizerem a mecanismos de ajustamento da política agrícola comum em relação aos novos países que aderiram à União Europeia, - Portugal e Espanha.

Como é sabido, a União Europeia assenta numa política de liberalização das trocas e consequente supressão das barreiras alfandegárias (direitos aduaneiros e outras restrições), de modo a conseguir-se a substituição dos diferentes mercados nacionais pelo mercado agrícola comum submetido às regras básicas de funcionamento de gestão comum, organização comum de mercados e regras comuns de concorrência (João Mota de Campos, Direito Comunitário, I vol., 4ª edição, págs. 494).

Esta gestão comum, que permite a organização comum dos mercados dos diferentes produtos agrícolas, estriba-se na prática de preços uniformes no espaço comunitário, através da fixação de preços de intervenção em que toda a produção dos países comunitários tem a aquisição garantida a esse preço, ou na instituição de sistemas uniformes de apoio aos agricultores da Comunidade que vão desde a proibição de importações, imposições aduaneiras em relação a produtos de terceiros países e diversos subsídios.

Dado, por um lado, o atraso da agricultura portuguesa e, por outro o desfasamento do seu mercado agrícola em relação aos preços da União, previu-se um mecanismo, - semelhantemente se passou com Espanha -, através do qual pudessem os produtos portugueses entrar logo no mercado interior ou exterior comunitário, com a expressão resultante da adesão, sem que esses produtos aparecessem, nesses mercados, em condições de preços divergentes dos produtos provenientes dos Estados que então integravam a União.

Trata-se, pois, de um mecanismo de ajustamento do regime dos preços dos novos países aderentes aos dos produtos comunitários, de modo a garantir o imediato funcionamento do mercado comum em relação a eles, quer no âmbito interior quer no âmbito exterior da Comunidade.

Nessa lógica permitiu-se a fixação de preços de certos produtos portugueses, entre os quais se contam os relativos ao azeite que está em causa no recurso contencioso, a um nível diferente dos preços comuns que nesse caso é um preço comunitário de intervenção (artºs 236º, 240º e 290º do Tratado de Adesão de Portugal às Comunidades).

A diferença entre os dois preços é compensada pelos montantes compensatórios de adesão.

Estes direitos, quando atribuídos, aparecem, assim, como benefícios “fiscais” da Ordem Jurídica Comunitária.

Segundo se dispõe na alínea a) do nº 3 do artº 240º, já referido, tais montantes compensatórios, nas trocas entre Portugal e as Comunidades, na composição que tinha à data da adesão, são cobrados pelo Estado importador ou concedidos pelo Estado exportador.

Por seu lado, nas trocas comerciais entre Portugal e países terceiros, os direitos niveladores ou outras imposições à importação aplicados no âmbito da política agrícola comum, bem como salvo derrogação expressa, as restituições à exportação, são, conforme o caso, diminuídos ou aumentados dos montantes compensatórios aplicáveis nas trocas comerciais com a Comunidade, na composição à data da adesão (al. b) do mesmo número) (cfr., também, os Regul. (CEE) 548/86 da Comissão, de 27/2/86 e 3665/87 da Comissão, de 27/11/87).

Do que vem dito constata-se que os montantes compensatórios de adesão surgem sempre como imposições pecuniárias variáveis a que estão sujeitos os produtos exportados ou importados por Portugal e que é igual à diferença entre o preço fixado no quadro comunitário para tais produtos e o preço fixado para Portugal podendo os mesmos ser aplicados conjuntamente com direitos niveladores, nas trocas com países terceiros: *simpliciter*, eles são direitos niveladores em relação aos preços comuns.

Os montantes compensatórios têm a mesma natureza quer quando são cobrados por Portugal sobre bens importados da Comunidade ou de terceiros países, aqui eventualmente conjuntamente com direitos niveladores ou outras imposições, estabelecidos por referência aos preços comuns ou comunitários, quer quando são concedidos a bens por si exportados para a Comunidade ou para países terceiros.

Temos, portanto, que os montantes compensatórios não podem ser olhados como meros subsídios concedidos a produtores portugueses: eles, decerto, não têm essa natureza quando aplicados a produtos de origem comunitária, caso em que surgem como imposições, sem que seja legítimo defender-se uma qualificação não monista.

No fundo eles representam um especial desenvolvimento do princípio da solidariedade comunitária para com os novos países aderentes, como o são os direitos niveladores, aqui em relação a países terceiros, e tanto assim é que eles são financiados pela Comunidade através do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola (FEOGA), Secção Garantia (artº 242º do Tratado de Adesão) que é quem suporta o custo do estabelecimento e funcionamento das diversas organizações comuns de mercado.

Mas será que esses diferenciais de preços, estabelecidos pela Ordem Jurídica Comunitária num intuito de orientação e direcção da economia portuguesa, deverão ser qualificados como impostos que autorize a que se possa falar de uma questão fiscal?

Numa abordagem que fez do tema de diferenciais de preços, no Ac. nº 7/84, o Tribunal Constitucional, olhando o conceito de imposto sob um ponto de vista normativo ou jurídico constitucional, tal qual emerge dos artºs 106º e segs. da C.R.P., não se orientou nesse sentido.

Vistas as coisas por esse ângulo e tendo em vista a predeterminação constitucional do sentido normativo do imposto, adoptado para os efeitos contemplados na Constituição Financeira e Fiscal, a respeitar pelo legislador ordinário, também concordamos que aquelas imposições não são impostos.

Mas, a realidade jurídica tem também de ser olhada sob o ponto de vista da Ordem Jurídica Comunitária que a Constituição releva no seu artº 8º.

Ora, perante esta, não há dúvida que os direitos niveladores e os montantes compensatórios são imposições cobradas a uns e atribuídas a outros sujeitos da Comunidade, funcionando, neste caso, como “benefícios fiscais” da Comunidade, segundo um sistema especial de financiamento da política agrícola comum.

E a finalidade da sua cobrança não deixa de ser a satisfação dos encargos públicos da Comunidade com a política agrícola comum em relação aos novos membros de que está incumbido o FEOGA, encargos aqueles referenciados objectivamente aos produtos de mercado, cujo nivelamento se pretende obter, e não a quaisquer características dos produtores portugueses.

Estamos perante direitos específicos, construídos pela Comunidade, para a prossecução do seu fim público.

Porque dentro da Ordem Jurídica Comunitária não há que relevar o conceito de imposto para efeitos idênticos aos que a nossa Constituição tem em vista, não importa apurar se a realidade jurídica examinada é ou não um imposto ou se se trata de uma outra imposição: desde que estejamos perante imposições pecuniárias com vista a cobrança de receitas para satisfação dos encargos públicos, entre os quais figuram a compensação por diferenciais de preços, estamos perante normas “tributárias” comunitárias.

A vastidão e a especificidade destas normas apontam precisamente, atento o princípio da especialização dos tribunais, subjacente à distribuição da matéria pelas suas diversas ordens, no sentido de os litígios que delas emergem caberem na competência dos tribunais tributários.

Eis, porque entendemos que as questões atinentes quer à fixação dos montantes compensatórios de adesão, quer ao seu processo de atribuição, mormente quanto aos seus pressupostos definidos pelo Regul. (CEE) nº 548/86 da Comissão, de 27 de Fevereiro de 1986, - sede em que se situa o litígio trazido ao Tribunal Tributário de 2º Instância -, são questões fiscais de natureza aduaneira.

Deste modo, o acórdão recorrido, porque julgou contra o direito, não pode manter-se.

VI - Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido, julgando competente, em razão da matéria, o Tribunal Tributário de 2ª Instância para conhecer do recurso contencioso para ele interposto.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 8 de Maio de 1996. — Benjamim Rodrigues (Relator) — Rodrigues Pardal — Castro Martins. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 8 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Imposto especial de jogo. Natureza do facto tributário respectivo. Inadmissibilidade de dupla tributação sobre o exercício da actividade de jogo. O contrato de concessão e o princípio pact sunt servanda.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O fenómeno da substituição tributária decorrente do artº 34º do D.L. nº 48.912, de 18.03.69, e do artº 84º do D.L. nº 422/89, de 2/12, que lhe sucedeu, apenas se circunscreve ao âmbito dos factos tributários que se identifiquem com o exercício da actividade do jogo.*

*II — O imposto especial sobre o jogo só substitui os impostos que tenham por fonte o exercício da actividade do jogo e o rendimento da mesma e não outros impostos cuja incidência objectiva seja diferente.*

*III — Não cabe no âmbito dessa substituição o IVA, por se tratar de um imposto sobre o consumo ou sobre a despesa (artº 1º do CIVA).*

*IV — Quando o legislador quis isentar as concessionárias de outros impostos, não incluídos no facto tributário complexo, tipificado para definir a incidência do imposto sobre o jogo, fê-lo expressamente (cfr. artºs 10º do D.L. nº 48.912 e 92º e 93º do D.L. nº 422/89).*

*V — Só pode falar-se de violação do princípio pacta sunt servanda em relação às obrigações que decorram de contrato estabelecido entre as partes e não também em relação aos preliminares desse contrato que podem ser fonte de outras obrigações, mas não da imodificabilidade unilateral do contrato.*

*VI — A liquidação do IVA na importação de material de jogo por banda da recorrente e para ser utilizado na prestação do jogo aos seus clientes não viola o contrato de concessão, nem o princípio pacta sunt servanda.*

Recurso nº 20.034, em que são recorrente Estoril-Sol, S. A. e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Juiz-Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

I — ESTORIL-SOL, SA., com sede na Rua Melo e Sousa, nº 535, Estoril, Pessoa Colectiva nº 500101221, dizendo-se inconformada com o acórdão, de 95.05.03, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (2º Juízo), de 93.01.21, que, por sua vez, julgara improcedente o recurso para ele interposto dos actos de liquidação praticados nos Bilhetes de Despacho nºs 219297-7 e 219295-0, de 92.06.12, da Delegação Aduaneira do Aeroporto, dos montantes de 2.834.157\$00 e 4.301.648\$00, dele recorre para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação.

II — Como fundamentos da alteração do julgado que pede a este tribunal, alega a recorrente as razões que se mostram condensadas nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações:

a) — O artº 34º do Dec.-Lei nº 48.912, de 18 de Março de 1969 e o artº 84º do Dec.-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) — Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.06.1985;

c) — O regime em causa, que já tinha sido consagrado no Dec.-Lei nº 14.643, de 3 de Dezembro de 1927, instituiu um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) — No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de impostos de transacções;

e) — O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, já que, neste caso o importador se encontra numa relação directa com o Estado, à semelhança do que acontecia no imposto de transacções;

f) — Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele regime tributário substitutivo;

g) — Caso se não entenda — o que só por mera hipótese se admite — que o regime tributário substitutivo não o IVA e os direitos aduaneiros em virtude das características especiais daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) — A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada;

i) — Tal fundamentação era tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava que estava a decidir contra-petição expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) — Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma, devendo ser, por isso, anulado;

l) — Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artº 84º do Dec.-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro; no artº 406º, nº 1 do Código Civil, e no artº 1º do Dec.-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho.

III — Não houve contra-alegações.

IV — O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal pronunciou-se, no seu bem fundamentado parecer, pelo não provimento do recurso.

V — Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

A — As questões decididas:

As questões a decidir são a de saber se a empresa recorrente, concessionária da exploração de jogo, está ou não sujeita ao pagamento de IVA relativamente aos bens importados e destinados a serem utilizados no exercício dessa actividade; se essa tributação viola o princípio da boa-fé contratual e se o acto de liquidação está suficientemente fundamentado.

B — O Acórdão Recorrido:

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso da sentença da primeira instância por considerar, em síntese, que ela havia interpretado e aplicado correctamente a lei, ao julgar não procedente qualquer dos vícios assacados ao acto de liquidação.

A tributação impugnada não sofria de violação de lei, por o imposto especial sobre o jogo apenas abranger os factos tributários traduzidos no exercício da actividade do jogo ou que decorriam do contrato

de concessão e não também os factos, que não se integrando no exercício ou desenvolvimento específico dessa actividade, fossem erigidos a fonte legal de imposto, e os impostos questionados são devidos, não pelo exercício da actividade do jogo, mas pela importação e bens.

Por outro lado, não ocorria qualquer violação do contrato administrativo nem do princípio da boa-fé contratual, por os factos tributados estarem excluídos da incidência do imposto especial sobre o jogo e assim em nada terem alterado a situação existente à data da celebração do contrato.

Finalmente, não conheceu do vício de falta de fundamentação, sob consideração de que, não havendo o mesmo sido apreciado pelo tribunal de 1ª instância e sendo da essência dos recursos reapreciar as decisões recorridas e não conhecer de questões novas, não haveria de conhecer dele.

C — A Matéria de Facto:

Em sede de matéria de facto deu o acórdão recorrido por provado o seguinte quadro:

1 — A recorrente dedica-se à exploração de jogos de fortuna ou azar na zona do Estoril;

2 — Tal actividade decorre do contrato de concessão de exploração outorgada em 17 de Junho de 1985 publicado no D.R. — III Série nº 197, de 28 de Agosto de 1985;

3 — A recorrente procedeu à importação de diversos equipamentos de material de jogo não existentes no mercado nacional.

D — A Fundamentação:

Pretexta a recorrente que o acórdão recorrido errou na interpretação e aplicação da lei porquanto, ao contrário do nele decidido, o acto de liquidação se encontra inquinado de vários vícios que determinaríamos a sua invalidade.

Vejamos, pois, cada um dos fundamentos do recurso.

1 — O acto de liquidação ofende o regime de tributação a que a recorrente se encontra sujeita, do artº 84º do Decreto-Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, e anteriormente constante do artº 34º do Decreto-Lei nº 48.912, de 18/03/69?

Ora, este preceito dispunha o seguinte: “As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade de jogo, o qual será liquidado e cobrado nos termos dos artigos seguintes, não sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local, relativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que estejam obrigadas no contrato de concessão”.

E, por seu lado, prescreve-se agora naquele: “1 — As empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, o qual será liquidado e cobrado nos termos das disposições seguintes.

2 — Não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes sem mantenham em vigor.”

A resposta à pergunta formulada passa, pois, por saber qual o sentido hermenéutico do segmento da norma constante de ambos os artigos transcritos, onde se estabelece não ser exigível das empresas concessionárias ao jogo qualquer outra tributação geral ou local, re-

lativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que estejam obrigadas no contrato de concessão.

Contempla-se, aí, um regime de total exclusão de tributação das concessionárias do jogo e de outras actividades a que estejam obrigadas no contrato de concessão, de todos e quaisquer outros actuais e futuros tributos que existam ou possam existir para além do imposto especial sobre o jogo?

Ou a exclusão da tributação actual e futura limita-se apenas a todos e quaisquer actuais e futuros tributos que sejam relativos ao exercício dessa actividade de jogo ou de outras a que as empresas estejam obrigadas no contrato de concessão ou, dito de outra forma mais precisa, de tributos que tenham por base de incidência objectiva facto tributário simples ou complexo traduzido no exercício da actividade do jogo ou das outras actividades a que estejam obrigadas no contrato de concessão?

Estamos, pois, reconduzidos a um problema de interpretação de qual seja o sentido normativo, de qual seja o critério de decisão adoptado pelo legislador, em cuja solução se têm de usar os instrumentos por ele aconselhados no artº 9º do C.Civil que expressa uma posição geral do direito sobre a matéria da interpretação das leis.

Na expressão verbal do preceito interpretado cabem ambos os sentidos, pese, embora, o segundo se apresente mais imediato e impressivo e, nessa medida, seja mais de aplaudir, por enquadrado dentro da presunção, que o artº 9º do C.Civil manda ter em conta, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Na verdade, os termos verbais inculcam a ideia de que o legislador teve em vista excluir qualquer outra tributação geral ou local sobre o exercício, ou relativa ao exercício da actividade de jogo e de quaisquer outras actividades a que as empresas concessionárias do jogo estejam obrigadas no contrato de concessão — e por elas já estarem obrigadas ao pagamento de um imposto pelo exercício dessa actividade.

Senão vejamos melhor. Diz o comando legal que as empresas ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial **pelo** exercício da actividade de jogo. Nestas palavras, parece claro que o legislador está a configurar como facto tributário, ou seja como acontecimento factual e jurídico, denunciador da capacidade contributiva a atingir pelo imposto especial, **o exercício da actividade de jogo**. É o que se colhe da imediação verbal do imposto ao, **pelo**, exercício da actividade do jogo. O imposto é devido, não pelos factos A, B ou C, diferentes do exercício da actividade do jogo, mas, pura e simplesmente, pelo exercício dessa actividade.

O mesmo se colhe da expressão verbal declarativa da não sujeição tributária, utilizada na segunda parte do preceito. Também aí, a definição da não sujeição está referida imediatamente ao mesmo facto material objectivo, já considerado na primeira parte, apenas acrescentado, agora, de mais um campo que se quis subtrair à abrangência objectiva da nova tributação (outras actividades a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão).

Temos, portanto, que a sujeição ao imposto especial de jogo e a não sujeição a outros impostos está afirmada verbalmente pela referência directa ao facto tributário objectivo, identificado com o “exercício da actividade de . . .”

Daí advirá a admissibilidade da tributação em relação a outros factos tributários que se não identifiquem com o considerado para definir a sujeição e a não sujeição ao imposto.

O outro entendimento deixaria sem sentido a especificação ou a restrição do campo da não tributação geral ou local, feita na segunda parte do preceito, pela referência no “exercício da actividade”.

Nesta óptica seria inútil a expressão “relativa ao exercício da actividade . . .” e apenas teria sentido a abrangência da não sujeição das outras actividades a que as empresas estivessem obrigadas no contrato de concessão.

Uma não sujeição genérica ou universal, ou uma sujeição exclusiva de qualquer outra sujeição tributária, não tornava necessária a especificação da não sujeição no mundo dos factos tributários ou configuráveis como tal, como se faz no preceito. Bastar-se-ia com a declaração de que não seriam exigíveis outros impostos para além do especial do jogo.

Podemos, assim, concluir que só partindo de uma asserção de que o legislador não soube exprimir adequadamente o seu pensamento se podia preferir a tese da recorrente, mesmo à luz da mera análise do discurso verbal.

Não é esse, porém, o princípio de que deve partir-se (artº 9º, nº 3 do C.Civil) e, por isso, se mostra preferível, no campo considerado, o outro sentido.

“Na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar, em princípio, por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento” (Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 1990, págs. 182).

Vejamos agora qual das soluções se mostra sugerida pelos elementos históricos da norma.

Os preceitos em causa constituíram uma sucessiva renovação legislativa do regime anteriormente consagrado no Decreto nº 14.643, de 3 de Dezembro de 1927. Foi este diploma que, tomando consciência da inevitabilidade da existência dos jogos de fortuna e azar, se propôs regular o seu exercício “de modo a reduzir ao mínimo os abusos” que a prática não autorizada desses jogos propiciava e a acautelar os especiais interesses ou riscos sociais, quer patrimoniais, quer de segurança pública, que os mesmos poderiam afectar.

Nesta linha de pensamento, passou a considerar o exercício da actividade de jogos de fortuna e azar, atento o eventual risco de perigosidade para os interesses públicos, como uma utilidade pública que só ele, Estado, poderia pacificar, embora fazendo-o com recurso à versatilidade da iniciativa particular, através dos contratos administrativos de concessão, por entender ser essa a melhor forma de satisfazer as necessidades públicas, e não por se estar perante qualquer actividade que não fosse particularmente atraente em termos de lucro final, como se intui das elevadas contrapartidas que exige dos concessionários, como é de conhecimento geral e notório. Tal a razão por que em tais contratos se incluem cláusulas exorbitantes do direito comum e sempre foram havidos como contratos administrativos (cfr., hoje, o artº 9º do E.T.A.F.).

Simultaneamente passou a relevar o exercício da actividade como facto económico evidenciador da capacidade contributiva, colhendo



precisamente, aí, as receitas necessárias para acautelar os interesses públicos e a cujo fim expressamente consignou.

Temos, portanto que, no domínio da tributação, o que motivou o legislador foi a existência de um facto económico, traduzido no exercício da actividade dos jogos de fortuna e azar, denunciador de capacidade contributiva especial.

Foi precisamente esse facto do exercício dessa actividade que o legislador entendeu erigir em facto legal objectivo ou material, gerador da obrigação especial de imposto. Dada a especialidade do facto tributário e da sua também particular susceptibilidade de evidenciação de grande capacidade contributiva, o legislador entendeu dever atingi-lo, não com qualquer imposto que recaísse sobre a actividade comercial (em cuja área se inseriria), mas com outro tributo mais pesado e exigente: aí está o imposto sobre o jogo. Esta é a leitura que decorre do prómio justificativo do diploma e dos termos em que o imposto nele é regulado (art<sup>os</sup> 44<sup>o</sup> e segs.), mormente da definição da sua incidência objectiva feita no art<sup>o</sup> 44<sup>o</sup>. Já aí se dizia, concretizando ou especificando qual o facto tributário, na sua materialidade, erigido a fonte do imposto que “o exercício da indústria do jogo de fortuna ou azar nos casinos não está sujeito a quaisquer contribuições ou impostos estabelecidos ou a estabelecer quer para o Estado, quer para os corpos ou corporações administrativas, ficando apenas obrigado ao pagamento do imposto sobre o jogo nos termos e condições dos art<sup>os</sup> seguintes”.

Vê-se, aí, claro que o que o legislador quis foi que o exercício da indústria do jogo não sofresse outra tributação sobre o **mesmo exercício** que não fosse o imposto sobre o jogo. Poderia o legislador, ao aceitar o exercício da indústria do jogo, sujeitá-lo apenas à incidência do imposto que já a atingisse. Poderia, ao aceitar essa indústria, onerá-la com mais um imposto, além desse. O que o legislador aí expressou foi que o regime do imposto especial sobre o exercício da indústria do jogo (o imposto sobre o jogo) ficou a substituir todo e qualquer actual e futuro regime de tributo que incida sobre o exercício da mesma indústria.

O fenómeno da substituição tributária é, pois, uma criação do legislador e tem a expressão que o mesmo entendeu conferir-lhe.

Podia haver lugar à substituição de um leque de factos tributários geradores de vários impostos por um só facto tributário complexo gerador de um só imposto, como poderá esse facto tributário complexo abranger apenas parte daqueles, deixando subsistir alguns impostos. Poderá pensar-se numa substituição dos impostos de todo o sistema tributário por um só imposto ou apenas uma substituição parcial deles. É tudo uma questão de vontade legislativa. Só que, no caso do imposto sobre o jogo, tudo aponta para que o legislador apenas tenha querido a substituição dos impostos sejam susceptíveis de incidir **sobre o exercício da actividade do jogo** pelo imposto especial sobre o jogo.

O elemento histórico conduz-nos também no mesmo sentido aconselhado pela interpretação literal.

Ainda à mesma conclusão nos leva a consideração do elemento lógico de construção das próprias normas dos art<sup>os</sup> 34<sup>o</sup> e 84<sup>o</sup>, respectivamente, dos Decretos-leis n<sup>os</sup> 48.912 e 422/89. Perante a primeira parte dos preceitos ter-se-ia de concluir que as empresas concessionárias do jogo eram obrigadas ao pagamento desse imposto especial.

Todavia, perante ela, não se poderia fundamentar a exclusão de uma nova tributação sobre o mesmo facto tributário, — sobre o exercício da actividade do jogo —, se, porventura, ele estivesse ou viesse a ser erigido à categoria de facto tributário de um outro imposto geral ou local. Foi a consideração dessa realidade que fez com que o legislador da contribuição industrial expressamente excluísse da sua incidência a actividade sujeita ao imposto sobre o jogo (art<sup>o</sup> 15<sup>o</sup> do C.C.Industrial).

A lei fundamental ou ordinária não impõe a salvaguarda de qualquer princípio geral de não dupla tributação, pese embora a mesma não seja aconselhável, quer sob o ponto de vista económico, da gestão administrativa dos impostos, de resistência social à tributação (político), quer sob o ponto de vista da justiça fiscal. Acontece até que essa dupla tributação já foi regra entre nós em matéria, por exemplo, da tributação do rendimento (por contribuição industrial e imposto complementar) ou de transacções (venda de matérias-primas sem que o adquirente exhibisse declaração de responsabilidade modelos 5 ou 6 e posterior alienação pelo mesmo adquirente dos produtos acabados). É a segunda parte do primeiro preceito, ou o n<sup>o</sup> 2 do segundo, que afirmam não querer essa dupla tributação, incluindo nela também, a par do exercício da actividade de jogo, “o de quaisquer outras (actividades) a que (as empresas concessionárias) estejam obrigadas no contrato de concessão”.

Daqui advirá, como mero corolário lógico, que nessas partes dos preceitos apenas se quis afastar o fenómeno de uma dupla tributação, por o facto tributário já estar atingido com um imposto especial.

Mas há outra razão lógico-sistemática que nos leva a rejeitar a tese da recorrente e que se extrai do § 3<sup>o</sup> do referido art<sup>o</sup> 34<sup>o</sup> do D.L. n<sup>o</sup> 48.912 e do n<sup>o</sup> 4 do art<sup>o</sup> 84<sup>o</sup> do D.L. n<sup>o</sup> 422/89, onde se prescreve, respectivamente: “o exercício por parte das empresas concessionárias de quaisquer actividades não abrangidas pelo corpo do artigo fica sujeito ao regime tributário respectivo” e “exercício por parte das empresas concessionárias de quaisquer actividades não abrangidas pelos n<sup>os</sup> 1 e 2 fica sujeito ao regime tributário geral”.

Tais normas só têm sentido se se considerar que elas outra coisa não quiseram do que afirmar que o exercício de qualquer actividade, não abrangida no facto tributário, afirmativa e negativamente, delimitado na norma da incidência do imposto especial sobre o jogo, ficará sujeita ao imposto que decorra desse fato tributário. De onde a conclusão: a impossibilidade legal de qualquer outra tributação só existe em relação ao facto tributário incluído na incidência do imposto sobre o jogo.

Por último, um argumento lógico-sistemático colhido, quer dentro do regime legal estabelecido nos diplomas em causa, quer dentro do sistema dos vários impostos.

O entendimento de que os preceitos dos art<sup>os</sup> 34<sup>o</sup> do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 48.912 e 84<sup>o</sup> do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 422/89 pretenderiam colocar a realidade abrangida pela tributação em imposto sobre o jogo fora do âmbito tributário geral choca-se com o facto dos mesmos diplomas preverem a isenção de sisa nas aquisições dos prédios indispensáveis à realização dos fins das concessionárias e ao cumprimento das obrigações assumidas nos respectivos contratos, bem como da contribuição predial e agora da contribuição autárquica e até de taxas por alvarás

e licenças municipais relativas às obrigações contratuais (cf. artºs 10º do D.L. nº 48.912 e 92º e 93º do D.L. nº 422/89).

A previsão de isenções pressupõe a sujeição ao respectivo imposto, por decorrência do princípio da universalidade ou da generalidade dos impostos. A sua consagração positiva releva não só que a recorrente seria sujeito passivo do respectivo imposto, o que quer dizer que não está abrangida pela exclusão tributária, como seria absolutamente desnecessária se tal fosse o entendimento legal.

Por outro lado, não tem sentido que as diversas normas que definem a incidência objectiva dos diversos impostos, como o imposto de selo, direitos aduaneiros e IVA, não adoptem a mesma atitude que tomava o artº 15º, al. c) do C.C.Industrial e hoje toma o artº 6º do C.I.R.L., excluindo da sujeição objectiva respectiva a realidade objectiva abrangida pela tributação em imposto sobre o jogo.

Este comportamento legislativo só se compreende, por não se ver estendido ao domínio da incidência objectiva desses impostos a substituição operada pela tributação especial em imposto sobre o jogo, considerando-a antes limitada ao campo dos impostos incidentes directamente sobre o exercício da actividade comercial ou industrial em que, ao fim e ao cabo, se traduz o exercício da actividade de exploração dos jogos.

Nem se venha esgrimir, contra tal entendimento, a argumentação, — como faz a recorrente —, de que o imposto especial do jogo não se limita a tributação directa da actividade, pelo que seria um imposto directo sobre o rendimento, porque, de acordo com o disposto nos artºs 35º e 36º do D.L. nº 48.912 e 85º e segs. do D.L. nº 422/89, o imposto incide nos jogos bancados sobre duas parcelas — “o capital de giro inicial” e “os lucros brutos das bancas” e nos jogos não bancados “sobre a receita cobrada nos pontos”.

Na verdade, e independentemente de o capital de giro inicial não ser um parâmetro fixo e imutável, pois, quer no Decreto-Lei nº 48.912 (artº 37º), quer no Decreto-Lei nº 422/89 (artº 87º), se manda ter em conta o utilizado no mês anterior, constante dos respectivos registos, o certo é que quando a lei diz que o imposto incide, pelo modo indicado sobre tais parcelas, apenas está a indicar o padrão-medida da realidade do facto tributário a mensurar. O que ele faz, com tal expressão, é indicar quais são “os factores legais de medição do objecto material do imposto” (cfr. Alberto Xavier, Manuel de Direito Fiscal, 1981, págs. 252). Tais normas são normas complementares de definição da incidência que não afastam a qualificação do imposto como um imposto sobre a actividade e sobre o seu rendimento.

Poderá considerar-se a importação dos bens efectuada pela recorrente como relativa ao exercício da actividade do jogo ou de quaisquer outras a que esteja obrigada no contrato de concessão, tal como elas resultam definidas nos artºs 14º do D.L. nº 48.912 e 16º do D.L. nº 422/89, 2º, nº 2 do Decreto Regulamentar nº 56/84, de 9/8 (relativo precisamente à zona de jogo explorada pela recorrente) e pelo contrato a que alude o nº 1 do probatório?

É evidente que não. A actividade de importar ou exportar bens é completamente distinta da actividade de exploração de jogo e das indústrias agrupadas ao estabelecimento principal da recorrente. Não há qualquer relação directa e imediata entre ambas as actividades.

A actividade de importação e exportação é, por natureza, susceptível de influenciar reflexamente toda e qualquer actividade de produção de bens materiais. Mais. Os bens podem ser importados e não serem consumidos ou utilizados, perdendo a sua utilidade.

A aptidão natural ou extrínseca dos bens para satisfazer as necessidades da recorrente depende apenas de uma posterior actividade sua sobre eles, do seu consumo efectivo. As actividades são, pois, autónomas.

Por outro lado, as realidades abrangidas na tributação especial do jogo e na exclusão tributária referida concretizam-se numa actividade de prestação de bens, mormente numa actividade de prestação de jogo para satisfação do vício ou do gosto de jogar. No caso da importação, a recorrente não está a efectuar qualquer prestação de bens que satisfaçam as necessidades a cuja pacificação está obrigada pelo contrato.

Pelo contrário, está a receber bens que vai destinar ao seu consumo. Ora, esta operação de transmissão/aquisição de bens com destino ao consumo cai dentro da incidência objectiva do imposto sobre o valor acrescentado (artº 1º, al. b) do CIVA). O IVA impugnado é um imposto que visa atingir a despesa ou o consumo de bens, sendo um imposto indirecto, ao invés do imposto sobre o jogo que é um imposto directo. Neste, atinge-se directamente o rendimento do sujeito passivo, advindo do exercício da actividade de exploração do jogo. Naquele, atinge-se directamente a despesa efectuada, ou o consumo, com a aquisição de bens feita com o “apport” do rendimento chegado ao adquirente dos bens, sem curar de saber a fonte ou proveniência deste.

Podemos, pois, concluir que a importação de bens destinados ao consumo da recorrente, no exercício da sua actividade de exploração de jogo, não se acha abrangida pela referida exclusão de tributação e porque não há normas, no domínio dos impostos liquidados que prevejam a isenção, cai debaixo do princípio da universalidade da sujeição do imposto. Note-se que, não sendo a importação de bens uma actividade sujeita ao imposto especial sobre o jogo, como se demonstrou, não pode ver-se a mesma incluída na isenção real prevista no nº 32 do artº 9º do CIVA. De resto, as isenções aí referidas referem-se a transmissões dos bens ou prestações de serviços, efectuadas pelo próprio sujeito passivo. As isenções na importação estão contempladas no artº 13º do CIVA e nelas não se inclui a importação efectuada pela recorrente (cfr., no sentido defendido, que tem sido jurisprudência uniforme deste tribunal, entre outros, os Acs. de 89.10.31, in Ap. D.R. de 90.11.22, págs. 360; 94.02.09, 94.03.16, 95.02.15 e 95.03.02, in, respectivamente, Recs. 16.657, 17.326, 18.800 e 18.575).

Conclui-se, portanto, que o acto de liquidação não se acha inquinado do apontado vício de violação de lei, tal como, aliás, se proclamou no acórdão recorrido.

2 — Do vício de violação de contrato administrativo.

Só poderia encarar-se a possibilidade de ocorrer violação de contrato administrativo da concessão de exploração dos jogos celebrado pela recorrente, nos termos apontados no probatório (nº 1), se a abrangência pela tributação efectuada adviesse de uma posterior alteração legislativa ou administrativa que se chocasse com qualquer definição das contrapartidas, contratualmente ajustadas, nela se in-

cluindo a do pagamento do imposto especial sobre o jogo, como se encontra definido nos artºs 3º e segs. do Dec. Regulamentar nº 56/84, de 9/8, que regula a concessão da exploração da zona de jogo do Estoril, que veio a ser outorgada à recorrente, bem como com qualquer exclusão ou isenção antes ajustadas.

Ora, o ajuste ou acordo contratual, ocorrido entre a recorrente e o Estado, limitou-se, no campo da tributação e restrito à matéria que interessa, a excluir a possibilidade de qualquer outra tributação actual ou futura, geral ou local, sobre o exercício das actividades agrupadas contratualmente ou sobre as referidas no artº 2º do Dec. Reg. nº 56/84, conforme a cláusula 4ª, nº 3.

E o que inofismavelmente resulta das cláusulas 4ª, nº 3 e 8ª do contrato de concessão, vistas à luz da interpretação definitiva dos pertinentes textos legais.

Se a recorrente negociou conferindo a tais textos legais interpretação diferente, ainda que sugestionada ou convencida pela interpretação e comportamento da Administração quanto aos impostos de transacções, poderá configurar-se a existência de um possível vício de formação da vontade negocial, de um possível erro sobre os motivos (cfr. artº 252º do C. Civil), ou de responsabilidade pré-contratual (artº 227º do mesmo compêndio normativo). O que seguramente não haverá será violação do contrato administrativo.

Violação do contrato ocorreria se o Estado ou a Administração viessem a atingir o exercício da actividade de exploração de jogo ou das actividades referidas na cláusula 4ª, nº 3, prestadas pela recorrente, com outros tributos, com uma dupla tributação geral ou local.

Então, sim, poder-se-ia reclamar pela protecção do princípio *pacta sunt servanda* que também nós entendemos ser de eficácia supra-positiva, mas que se pode ver acolhido no artº 2º da nossa C.R. Portuguesa, enquanto princípio estruturante do Estado de Direito material.

Diga-se, ainda, que foi situação ajustada á exposta, quanto à exclusão de nova e futura tributação, a que ocorreu no caso decidido pelo Ac. deste tribunal, de 91.01.16 (in Acs. Dts. 352-496), em que a recorrente se pretende apoiar. No caso, tratava-se de um novo imposto que vinha a incidir sobre a mesma realidade económica, definido com recurso aos mesmos pressupostos de tributação. A recorrente está, no campo que fica para além da garantia legal e contratual de não ver onerado o exercício da sua actividade com outros impostos que não apenas o do jogo, na posição de qualquer sujeito. Todos podemos fazer planos de que não seremos tributados com quaisquer outros impostos para além dos que existem hoje.

Dentro do exposto, conclui-se que nem sequer as inovações tributárias gerais que ocorreram na nossa Ordem Jurídica, por virtude da nossa adesão às Comunidades, como a abolição de benefícios aduaneiros pelo D.L. nº 33-A/86, de 28/2, e a introdução do IVA pelo D.L. nº 394-A/84, de 26/12, a que a recorrente se agarra, tem qualquer relevo contratual.

Não há, portanto, como bem se decidiu no acórdão recorrido, na realização da tributação impugnada, qualquer violação do contrato administrativo celebrado para o Estado.

De qualquer forma, não vindo provado no acórdão recorrido se a recorrente sabia ou tinha possibilidade de saber, no momento da assinatura do contrato de concessão, qual a interpretação que a Ad-

ministração iria fazer da lei quanto ao IVA, já anunciado, bem como se esta vinha fazendo interpretações da lei quanto a impostos de transacção e de selo que tivessem potencialidade para gerar na recorrente o convencimento de que não estaria sujeita a IVA e porque tais aspectos consubstanciam matéria de facto cujo esclarecimento não pode servir de fundamento de recurso de revista, como é o examinando (cfr. artºs 21º, nº 4 do E.T.A.F. e 721º do C.P.Civil), nunca o recurso poderia proceder quanto a essa matéria alegada, decidindo-se pela existência do referido vício.

3 — Do vício de forma por falta de fundamentação.

Como acima se deixou já relatado, o acórdão recorrido não conheceu do vício da falta de fundamentação sob pretexto que, não havendo o tribunal de 1ª instância dele conhecido, também ele não podia dele conhecer, por os recursos visarem reapreciar as decisões impugnadas e não apreciar questões novas.

A recorrente não sustenta no recurso interposto para este Supremo Tribunal que a 2ª Instância tenha errado ao decidir não conhecer de tal questão.

Pura e simplesmente, ela enfrenta a questão como se houvera sido apreciada e erradamente decidida.

Sendo assim, são absolutamente ineficazes os fundamentos aduzidos no recurso relativamente a essa questão, dado que eles não visam obter uma reapreciação daquele julgado quanto à decisão de não conhecimento da matéria em causa, mas uma apreciação de questão como se houvera sido decidida e como tal é uma questão nova.

Ora repetindo a asserção jurídica proferida pelo tribunal *a quo*, não tendo os recursos jurisdicionais por fim conhecer de questões novas, mas de reapreciar as decisões impugnadas (artº 676º do C.P.C.), também se não conhece dessa matéria.

Do que vai dito resulta, assim, que o recurso também não merece provimento quanto a este fundamento.

VI — Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o douto acórdão recorrido.

Custas pela recorrente com procuradoria de 70%.

Lisboa, 8 de Maio de 1996. — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Francisco Rodrigues Pardal* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *António Moita Salgado*.

## Acórdão de 8 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Imposto especial de jogo. Importação de bens para o exercício de exploração de jogo por parte da concessionária. Tributação em IVA. Poderes de cognição da STA. Fundamentação. Notificação da fundamentação e consequência da sua falta.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — De acordo com o disposto no art. 84º n.º 1 e 2 do Dec.lei 422/89, de 2 de Dezembro, a “não exigência” de qualquer tributação geral ou local, para além de um “imposto especial” respeita somente ao exercício da actividade do jogo.*
- II — O IVA que incide sobre o consumo ou a despesa não recai sobre o exercício de actividades.*
- III — A importação de bens para o exercício da actividade de exploração de jogo por parte da empresa concessionária está sujeita a IVA.*
- IV — Nos processos julgados inicialmente pelos Tribunais fiscais aduaneiros o STA, em sede de recurso, conhece apenas da matéria de direito (art. 21º n.º 4 do ETAF).*
- V — A fundamentação do acto de liquidação, elemento essencial deste é coisa diferente da notificação do mesmo acto, de tal modo que aquela se for insuficiente ou se faltar gera a invalidade do mesmo acto.*
- VI — A notificação é um elemento exterior e posterior ao acto cuja omissão ou irregularidade acarreta apenas a ineficácia do acto em relação ao seu destinatário que pode lançar mão do disposto no art. 31º da LPTA ou do art. 222º do CPT.*

Recurso nº 20 036. Recorrente, Estoril-Sol. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz-Conselheiro Abílio Bordalo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Estoril-Sol, SA., com sede no Estoril inconformada com o Acórdão do Tribunal Tributário de 2ª instância que negou provimento ao recurso do acto de liquidação do Bilhete de Despacho nº 214065-9 de 7/5/92 da Delegação Aduaneira do Aeroporto de Lisboa no montante de 183.352\$00 (Registo de liquidação nº 92.737.175 de 7/5/92) relativa à importação de diversos equipamentos destinados à prática de jogos de fortuna e azar de que é concessionária, veio interpor recurso para este Supremo Tribunal, em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

- a) O art. 34º do Dec.lei 48 912, de 18 de Março de 1969 e o art. 84º do Dec.lei 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substituto aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;
- b) Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente do jogo do Estoril, firmado entre a Recorrente e o Estado Português em 17/6/85;
- c) O regime em causa que já tinha sido consagrado no Dec.lei 14 643, de 3 de Dezembro de 1927, instituiu um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;
- d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA, mas importações de material de jogo, já que neste caso, o importador se encontra numa relação directa com o Estado à semelhança do que acontecia no imposto de transacções;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma quer como meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda – o que só por mera hipótese se admite – que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos aduaneiros em virtude daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresenta qualquer fundamentação directa ou por remissão para a liquidação efectuada;

i) Tal fundamentação era tanto ou mais justificada quanto a Administração Aduaneira não ignorava que estava a decidir contraprestação expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo devendo, por isso, ser anulado;

l) Ao decidir em contrário a sentença recorrida violou o disposto no art. 84º do Dec.lei 422/89, de 22 de Dezembro, no art. 406º n.º 1 do Código Civil e no art. 1º do Dec.lei 256-A/77, de 17 de Junho. Não houve contra-alegação.

O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso não merece provimento em conformidade com a jurisprudência deste STA que é de manter.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O Acórdão recorrido registou a seguinte matéria de facto:

1) A coberto do D.U. nº 922140659, de 7/5/92, da Del. Ad. de Lisboa, importou a recorrente mercadoria designada por painéis.

2) Por intermédio do seu despachante liquidou as imposições devidas pela seguinte forma:

Dir. Imp. Nacionais – 28.225

IVA – Taxa B normal – 155.127

Total – 183.352.

3) Esta liquidação foi homologada pela Alfândega que em 7/5/92, a submeteu a registo, tendo notificado a recorrente, em data incerta, para pagar o seu montante, o que aconteceu em 15/6/92.

4) Por contrato, celebrado entre o Governo e a recorrente, em 17/6/85, foi a esta adjudicada a concessão do exclusivo de exploração de jogos de fortuna ou azar na zona de jogo permanente do Estoril, com início em 1/1/87 e termo em 30/12/2005.

5) Nos termos do nº 3 da cláusula 4ª do contrato obrigou-se a recorrente a garantir a conservação, em bom estado de utilização, das instalações afectas à concessão, bem como do respectivo equipamento, mobiliário e utensilagem, e eventual substituição deste, em termos dimanados da Inspeção-Geral de Jogos.

6) Pela cláusula 8ª ficou a recorrente obrigada ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, não sendo

exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício dessa actividade ou de qualquer outra que estivesse obrigada no contrato referido.

Exposta a factualidade que esta Secção tem de acatar (art. 21º n.º 4 do ETAF) impõe-se a busca da solução jurídica adequada para as questões que cabe resolver.

As questões são, como decorre do quadro conclusivo das alegações:

- a de saber se a empresa recorrente concessionária da exploração de jogo está ou não sujeita ao pagamento de IVA em relação aos bens importados e destinados a serem utilizados no exercício dessa actividade;

- se tal tributação viola o princípio da boa-fé contratual por parte do Estado;

- se no acto de liquidação ocorre vício de forma por insuficiência ou falta de fundamentação;

O Acórdão recorrido negou provimento ao recurso de primeira instância por, em síntese, considerar que nenhum dos vícios assacados ao acto de liquidação se verificavam.

Sustenta a recorrente que, como concessionária da exploração de jogos de fortuna e azar não está sujeita a IVA nas importações de bens destinados a serem utilizados no exercício daquela actividade apoiando-se no “regime tributário substitutivo” criado pelo art. 34º do Dec.lei 48 912 de 18 de Março de 1969 e art. 84º do Dec.lei 422/89, de 2 de Dezembro.

Estabelece-se nos n.ºs. 1 e 2 do citado art. 84º de ter equivalente ao invocado art. 34º e Dec.lei 48 912 que “as empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo ...” e que “não será exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício da actividade referida no número anterior ...”.

Em conformidade com estas disposições está a cláusula 8ª do contrato de concessão da recorrente no sentido de que “a empresa concessionária fica obrigada ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, não sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que esteja obrigada neste contrato processando-se as respectivas liquidação e cobrança nos termos dos arts. 34º e segs. do Dec.lei 48 912.

Das disposições legais citadas e da cláusula contratual resulta que a “não exigência” de qualquer outra tributação para além daquele imposto especial respeita apenas ao exercício da actividade do jogo.

Tem sido jurisprudência pacífica deste STA em inúmeros casos idênticos aos dos autos que o IVA, como imposto indirecto, não incide sobre o exercício de actividades, sejam elas quais forem (cfr. art. 1º do CIVA) pelo que tal imposto fica excluído do âmbito de aplicação daquelas disposições legais citadas.

O facto tributário a que se reporta o art. 34º do Dec.lei 48 912 e o art. 84º do Dec.lei 422/89 não é toda e qualquer actividade concessionária mas sim e apenas a actividade do exercício do jogo, como imposto directo, ou outra a que esteja obrigada por virtude do contrato de concessão.

Aliás, como se refere no Ac. deste STA de 14/2/96 – Rec. 20 035, também outros tributos não foram ali contemplados como segura-

mente resulta do facto de o legislador haver concedido isenções quer de sisa e de contribuição autárquica, relativamente a “prédios indispensáveis ao cumprimento das obrigações contratuais assumidas pelas concessionárias” e aos que “estejam afectos às concessões (art. 92º do Dec.lei 422/89), quer de “taxas por alvarás e licenças municipais relativas às obrigações contratuais (art. 93º do mesmo diploma) o que revela não terem os ditos arts. 84º e 34º o sentido e alcance pretendidos pela recorrente (cfr. Ac. do STA de 15/2/95 – Rec. n.º 18 800 e arestos aí citados que traduzem a jurisprudência uniforme da Secção sobre o tema aqui versado).

A importação de equipamentos destinados a serem utilizados no exercício da actividade do jogo está a montante desta e não se confunde com ela.

É pois de concluir que a importação de tais bens não se acha abrangida pela exclusão da tributação, não pode lograr enquadramento na isenção real prevista no n.º 32º do art. 9º do CIVA.

Improcede, assim a primeira questão, não se verificando o vício de violação de lei e/ou contrato (cfr. neste sentido, para além dos já citados, os Acórdãos deste STA de 31/10/95 – Rec. 19 629 e de 8/11/95 – Rec. 19 537).

Afirma a recorrente que a tributação em IVA implica uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão o que constitui violação por parte do Estado do princípio da boa-fé contratual.

E fundamenta essa sua afirmação quer na alegada circunstância de que à data da negociação e assinatura do contrato de concessão, a concessionária embora já devesse ter conhecimento da próxima introdução do IVA, não podia legitimamente saber a interpretação e aplicação que o Estado, através da Administração Fiscal Aduaneira iria dar às suas disposições legais quer não só a formulação ampla da lei, vertida para o contrato de concessão, como toda a interpretação que dela tinha sido feita à assinatura do contrato, designadamente no que se refere ao imposto de selo e ao imposto de transacções, eram de molde a convencer a concessionária de que o regime especial que lhe era aplicável abrangia todo e qualquer imposto.

Ora, como tem sido repetidamente salientado, em muitos outros casos idênticos aos dos autos, determinar se a recorrente conhecia ou tinha a possibilidade de conhecer no momento da celebração do contrato a interpretação que o Estado iria fazer da lei respeitante a IVA e saber se anteriormente à celebração a interpretação que vinha sendo feita quanto a impostos de selo e de transacções era susceptível de gerar o convencimento de que não estaria sujeita a IVA, tudo isso constitui matéria de facto que se situa fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º n.º 4 do ETAF já que tal afirmação – alegação não encontra suporte factual no elenco da matéria de facto dada como provada e que este STA não pode alterar, nem sindicar, sendo, pois irrelevante, no caso, a alusão à violação do art. 406º do Código Civil em matéria de cumprimento de contratos e sua eficácia.

Sempre se dirá, no entanto, como se refere no Ac. de 17/1/96 – Rec. 19 542, o regime fiscal não tem natureza contratual mas sim legal proveniente da soberania estadual e obedece ao princípio da legalidade (art. 106º n.º 2 da CRP).

A criação e introdução de um novo imposto tem natureza objectiva derivada do citado princípio da legalidade.

A introdução do IVA poderia dar origem, por exemplo à rescisão do contrato de concessão ou à sua alteração mas não pode invocar-se, com pertinência, como violação da protecção da boa-fé contratual (art. 406º do Código Civil) tanto mais que o art. 84º do Dec.lei 422/89 não alterou substancialmente, no que ao caso concerne, o art. 34º do Dec.lei 48 912 de 18/3/69 em que se baseou o contrato celebrado em 17/6/85 (cfr. Ac. desta Secção em 31/10/95 – Rec. 19 342).

Finalmente, sobre o invocado vício de forma nas conclusões da alegação de recurso que “a notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresente qualquer fundamentação directa ou por remissão para a liquidação efectuada”.

Desde logo, a afirmação de que a notificação não apresenta qualquer fundamentação não assume o mínimo relevo no quadro legal de fundamentação dos actos administrativos.

É que uma coisa é a fundamentação do acto, elemento essencial deste e cuja falta, obscuridade, contradição ou insuficiência constitui vício de forma, que determina anulabilidade do acto.

Outra coisa, bem diferente, é a sua notificação, elemento exterior e posterior ao acto, que visa apenas dar a conhecer o mesmo, em todos os seus requisitos e cuja omissão ou irregularidade acarreta somente a ineficácia do acto relativamente ao seu destinatário.

A notificação tem um carácter independente do acto que comunica.

A invocada insuficiência da notificação nunca poderia, pois, integrar vício de forma, por falta de fundamentação do respectivo acto, mas apenas permitiria à interessada, ora recorrente lançar mão do disposto no art. 31º da LPTA e no art. 22º do CPT, ou seja, requerer dentro do prazo legal aí fixado a notificação da fundamentação e demais requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha para efeitos de recurso de impugnação.

É o que tem defendido a jurisprudência uniforme deste STA.

Por tudo quanto ficou dito acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 70%

Lisboa, 8 de Maio de 1996. – Abílio Bordalo (Relator) – Ernâni Figueiredo – Santos Serra. – Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 8 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Decisão sobre a sua admissibilidade. Irrecorribilidade. Não conhecimento do recurso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o respectivo efeito, não é autonomamente re-*

*corrível, pois só poderá ser impugnada pelas partes nas suas alegações, sem prejuízo de poder ser alterada pelo tribunal superior, sob iniciativa do relator ou dos juizes-adjuntos.*

2 — *Assim, face à irrecorribilidade da dita decisão, o recurso dela interposto não devia ter sido admitido e, por isso, do mesmo não poderá conhecer-se.*

Recurso n.º 20.164. Recorrente: COMPUTATA — Produtos para Informática, Lda<sup>a</sup>. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Cons.º Dr. Santos Serra.

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

«Computata — Produtos para Informática, Lda.», dirigiu ao Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa uma petição em que disse «interpor recurso contencioso de anulação do acto de liquidação, no valor de 5.532.170\$00, praticado pelo Chefe da Delegação Aduaneira de Xabregas, com efeito suspensivo do respectivo recurso . . .», para o que alegou vícios de forma e de violação de lei.

Por decisão de 12 de Junho de 1995, proferida a fls. 58 e segs., o Meritíssimo Juiz declarou o referido tribunal absolutamente incompetente, em razão da matéria, pelo que mais declarou não tomar conhecimento daquele recurso.

Com o assim decidido não se conformou a impugnante, que, por instrumento de fls. 62, recorreu para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, recurso admitido por despacho de fls. 64 verso, que lhe fixou a sua espécie, a subida imediata, nos próprios autos, e o efeito meramente devolutivo.

Notificada desse despacho, a Recorrente apresentou o requerimento de fls. 66, onde refere que, tendo sido atribuído ao seu recurso «efeito meramente devolutivo e, com tal efeito não concordando, vem, quanto a esta parte, dele interpor recurso para a 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo . . .», aduzindo logo os seguintes fundamentos:

«1. Conforme decidiu aquele . . . Tribunal no seu recente Acórdão de 17 de Maio do ano em curso, a propósito de um caso semelhante,

2. Uma vez instaurada uma impugnação judicial contra a liquidação de receitas tributárias aduaneiras efectuada pelos Serviços da Direcção da Alfândega de Lisboa, é de aplicar-se analogicamente o disposto no artº 130º, nº 2, da LPTA,

3. Dada a omissão legal quanto à situação dos actos de liquidação de receitas tributárias analogicamente o disposto no artº 130º, nº 2, da LPTA,

3. Dada a omissão legal quanto à situação dos actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras e uma vez que

4. O sistema de suspensão de execução fiscal, constante dos artºs 255º, 267º e 282º do CPT, só raramente poderia ocorrer . . .».

Não houve contra-alegação.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto entendeu que «não se deve conhecer do recurso», na medida em que, face ao nº 4 do artigo 687º do CPC, «não é admissível recurso autónomo do despacho de admissão referido, pelo que ele foi indevidamente admitido» e

que «terá de ser, assim, nas alegações do recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, que foi o que interpôs, que a recorrente deverá discutir tal questão, independentemente de a sua motivação assentar ou não apenas em questões de direito».

Ouvidas as partes sobre esta suscitada questão, apenas a Recorrente veio aos autos para manifestar a sua discordância relativamente ao duto parecer do Ministério Público.

Posto isto, e colhidos que foram os vistos de lei, cumpre decidir, começando, obviamente, pela questão prévia levantada, a qual, de resto, sempre seria de apreciar oficiosamente.

Dispõe o nº 4 do artº 687º do Código do Processo Civil o seguinte:

«A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior, e as partes só a podem impugnar nas suas alegações».

E, na subsecção atinente ao «julgamento do recurso», o mesmo compêndio contempla o «exame preliminar do relator» para estabelecer:

«Feito o preparo que for devido, a secretária procede à revisão do processo, finda a qual os autos são conclusos ao relator para apreciar se o recurso é o próprio, se deve manter-se o efeito que lhe foi atribuído e se alguma circunstância obsta ao conhecimento do seu objecto» (artº 701º).

Acrescentando, no artº 703º, atenta a hipótese concreta em análise:

«1. Se o relator entender que deve alterar-se o efeito do recurso, levará . . . o processo à conferência.

2. Se a questão for levantada por alguma das partes, o relator mandará ouvir, por cinco dias, a parte contrária, se ainda não tiver respondido, e só depois levará o processo à conferência . . .».

Do exposto se vê que, como bem salienta o Ilustre Magistrado do Ministério Público, não é autonomamente impugnável a questionada decisão, que determinou o «efeito meramente devolutivo» ao recurso interposto para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, pois essa decisão só poderia ser impugnada pelas partes nas suas alegações, sem prejuízo de poder ser alterada pelo tribunal superior, sob iniciativa do relator ou dos juízes-adjuntos (cfr. nº 3 do artº 702º).

Por conseguinte, não admitindo recurso a dita decisão, devia ter sido indeferido o respectivo requerimento de interposição.

Certo é, porém, que, no caso vertente, foi lavrado despacho, no Tribunal «a quo», a admitir o presente recurso.

Mas esse despacho, obrigando embora aquele tribunal (artº 666º, nº 1, do CPC), «não vincula o tribunal superior» (nº 4 do artº 687º, citado).

Quer isto dizer que caberá a esta Secção, como tribunal «ad quem», a pronúncia final sobre a questão da admissibilidade do recurso.

Ora, face à irrecurribilidade da decisão em causa, o recurso dela interposto não devia ter sido admitido e, por isso, do mesmo não poderá conhecer-se.

Nestes termos, e pelo exposto, acorda-se em não tomar conhecimento do presente recurso.

Custas pela Recorrente, com 20.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 8 de Maio de 1996. — *Manuel Fernando dos Santos Serra — Abílio Madeira Bordalo — Ernâni Marques da Silva Figueiredo.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

## Acórdão de 15 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Dívida aduaneira. Acto de liquidação. Acto integrativo de eficácia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O conceito do acto de liquidação da receita tributária aduaneira, adoptado pelo E.T.A.F., foi o que a ciência e o direito fiscal então consagrava.*

*II — Nos bilhetes de despacho por declaração, esse acto era o acto presumido da administração aduaneira de conformação com a autoliquidação feita pelo importador.*

*III — A eficácia do acto de liquidação estava suspensa quando houvesse sido requerida a isenção de direito e até que ela se decidisse.*

*IV — O despacho consequente da decisão denegadora da isenção que ordene a ulatimação do bilhete de despacho é um acto integrativo da eficácia do acto de liquidação, sendo por isso recorrível contenciosamente.*

Recurso nº 12 671, Recorrente: Iglo-Indústria de Gelados, Lda; Recorrido: Director de Alfândega de Lisboa; Relator: Juiz-Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

I — Iglo-Indústria de Gelados, Lda, com sede na Av. Cons. Fernando de Sousa, nº 19, 14º, Lisboa, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (1º Juízo), de 89.12.06, que se absteve de conhecer do recurso para ele interposto da ordem de liquidação dos bilhetes de despachos n.ºs 49713 e 50248/83 da Delegação Aduaneira de Xabregas, sob fundamento da sua irrecurribilidade, dela recorre directamente para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação e a anulação do acto impugnado.

II — Em apoio desta pretensão, a recorrente invoca os fundamentos que se mostram sintetizados nas seguintes proposições conclusivas das suas alegações:

«a) O presente recurso de agravo vem interposto da decisão do Meretíssimo Juiz do TFA de Lisboa, de 06.12.89, em cumprimento de decisão do STA de 11.10.89, e que decidiu não conhecer do objecto do recurso contencioso de anulação dos despachos do Sr. Subdirector da Alfândega de Lisboa.

b) Funda-se essa decisão, objecto do presente agravo, na invocabilidade de ilegalidade da interposição do recurso de anulação por os actos impugnados serem acto de execução e não revestirem as características de recorribilidade exigidas no artº 68º, nº 1, do ETAF.

c) À data da notificação de tais actos, a recorrente não tinha conhecimento da decisão que recaía sobre os pedidos de isenção de direitos e sobretaxa datados de 01.06.83 e 06.06.83.

d) Não se podendo qualificar tais actos de execução como consequência necessária da situação jurídica definida por acto administrativo anterior, e como tal irrecuráveis.

e) Tratando-se sim de actos de execução praticados sem que o acto definitivo que pretendem executar, fosse eficaz (executório).

f) A execução de um acto administrativo não eficaz, é passível de recurso contencioso por estar ferida de uma ilegalidade própria.

g) Os actos impugnados materializam uma ordem de pagamento de importâncias apuradas em liquidação anterior.

h) Liquidação essa condicional e cuja eficácia estava suspensa até verificação de tal condição.

i) Quando é atribuída eficácia à liquidação sem que se tenha verificado a referida condição, este acto torna-se recorrível.

j) Os actos de que se recorre declaram definitiva a liquidação provisória efectuada prévia e condicionalmente — liquidação inicial — retirando-lhe a eficácia suspensiva e violando a Portaria n.º 8288, de 26.11.35.

l) Inquinando tais actos definitivos e executório de vício de violação de lei.

m) Nestes termos, é de concluir pela legalidade do recurso . . .».

III — Não houve contra-alegações da autoridade recorrida.

IV — O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer em que opina pelo não provimento do recurso, por entender que os actos recorridos não são definitivos e executórios, pois que a eles se segue lógica e cronologicamente a aplicação da taxa legal à matéria colectável e que traduz o acto de liquidação.

V — Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

A — A questão decidenda.

A questão trazida em recurso a este tribunal *ad quem* é apenas a de saber se o acto praticado pelo Subdirector da Alfândega de Lisboa de que dá notícia o probatório (alíneas f) e fl1)) é um acto recorrível contenciosamente.

B — A sentença recorrida.

A decisão recorrida não conheceu do recurso de tal acto sob fundamento de que ele era, de um lado, acto meramente interno ou dirigido aos serviços e, do outro, acto de execução de outro acto anterior que havia indeferido pedido de isenção dos direitos —, este sim, que tinha definido a situação jurídica da interessada.

C — A matéria de facto.

A solução do pleito tem de ser equacionada perante os seguintes factos fixados pelo probatório da decisão recorrida:

a) A coberto do bilhete de despacho n.º 49 713, de 1/6/83 da Delegação Aduaneira de Xabregas importou a recorrente mercadoria constituída por aromas para géneros alimentícios com álcool, no valor de 925.000\$00.

b) Procedendo à contagem das imposições devidas, encontrou a colecta de 285.025\$00, sendo 276.300\$00 de sobre taxa de importação, 400\$00 de imposto de selo e 8.325\$00 de emolumentos de alfândega-art.º 10.º.

c) A mercadoria foi verificada e reverificada em 9/6/83, tendo, nesta data, saído, com fiança, no valor de 286.000\$00.

d) Por requerimento, entrado na D.G. da Indústria em 3/6/83, e dirigido ao Sr. Ministro das Finanças e do Plano, solicitou a recorrente isenção de direitos e/ou sobretaxa de importação para a referida mercadoria.

e) Em 21/Set/85, menciona-se no bilhete de despacho que foi indeferido o pedido de isenção de sobretaxa criado pelo D.L. 271-A/75, conforme nota n.º 39 792, de 19/9/85 da Direcção de Serviços de Tráfego, Armazenagem e Benefícios Fiscais.

f) Em 9/Out/85, o Senhor Subdirector de Alfândega de Lisboa profere o seguinte despacho:

«Ultime-se o despacho no prazo de 30 dias, intervendo os Srs. Verificador e Reverificador em serviço na Delegação».

g) Do qual, o despachante oficial da recorrente teve conhecimento em 15/10/85.

h) Em 14/11/85 é interposto o presente recurso e solicitada a suspensão da ultimação do bilhete até resolução superior.

i) Pedido que é deferido, após informação dos serviços, que consideraram verificar-se o condicionalismo expresso no art.º 130.º, n.º 2, do D.L. n.º 267/85, de 26/11/85.

a1) A coberto do bilhete de despacho n.º 50 248, de 3/6/83 da Delegação Aduaneira de Xabregas importou a recorrente mercadoria, constituída por aromas para géneros alimentícios com álcool, no valor de 1.517.000\$00.

b1) Procedendo à contagem das imposições devidas, encontrou a colecta de 466.353\$00, sendo 452.100\$00 de sobretaxa de importação, 600\$00 de imposto de selo e 13.653\$ de emolumentos das Alfândegas — art.º 10.º.

c1) A mercadoria foi verificada e reverificada em 15/6/83, tendo, nesta data, saído, com fiança, no valor de 467.000\$00.

d1) Por requerimento entrado na Direcção-Geral da Indústria em 6/6/83 e dirigido ao Sr. Ministro das Finanças e do Plano, solicitou a recorrente isenção de direito e/ou sobretaxa de importação para a referida mercadoria.

e1) Em 27/9/85, mencionou-lhe no bilhete de despacho que foi indeferido o pedido de isenção de sobretaxa criada pelo D. L. 271-A/75 conforme nota n.º 39 792 de 19/9/85 da Direcção dos Serviços de Tráfego e Benefícios Fiscais.

f1) Em 9/Out/85, o Sr. Subdirector da Alfândega de Lisboa profere o seguinte despacho:

«Ultime-se o despacho no prazo de 30 dias, intervindo os Srs. Verificador e Reverificador em serviço na Delegação».

g1) Do qual o despachante oficial da recorrente teve conhecimento em 15.10.85.

h1) Em 14/11/85 é interposto o presente recurso e solicitada a suspensão da ultimação do bilhete de despacho até resolução superior.

i1) Pedido que é deferido após informação dos serviços, que consideraram verificar-se o condicionalismo expresso no art.º 130.º, n.º 2 do D.L. n.º 267/85 de 26/11/85.

D — A fundamentação.

A sorte do recurso passa por uma questão de qualificação do acto de que a recorrente recorre.

Importante é saber se o acto recorrido se pode identificar com qualquer acto de liquidação da dívida aduaneira, caso em que, sendo ele um acto lesivo dos direitos e interesses da recorrente, lhe assiste o direito de impugnação para o tribunal fiscal aduaneiro (art.º 68.º, n.º 1, al. a) do E.T.A.F.) ou se, não o sendo, ele se reconduz a qualquer outro acto administrativo relativo a questão aduaneira, mas para o



conhecimento do qual já não deterá o tribunal *a quo* de competência, para a mesma caber ao Tribunal Tributário de 2ª Instância (artº 42º, nº 1, al. b) do mesmo diploma).

A importação das mercadorias ocorreu antes da entrada em vigor do E.T.A.F., — 1 de Janeiro de 1985 —, que veio consagrar a competência dos tribunais fiscais aduaneiros para os recursos dos actos de liquidação de receitas tributárias aduaneiras.

A figura do acto de liquidação de receitas tributárias aduaneiras só ganhou relevo legal a partir do E.T.A.F. e por ter sido nele expressamente referenciada como pressuposto da atribuição de competência aos tribunais fiscais aduaneiros (artº 68º, nº 1, al. a)).

Antes existiam os chamados tribunais técnicos de 1ª e 2ª instâncias cuja competência estava fixada no artº 209º do Contencioso Aduaneiro.

Não se pode dizer que tais tribunais fossem órgãos de soberania, no sentido de órgãos, constitucionais que realizassem uma função estadual separada dos demais poderes do Estado e servidos por juízes dotados de um estatuto de independência, inamovibilidade, irresponsabilidade e imparcialidade, tal como hoje emerge da Constituição da República.

Eles eram tribunais da administração que concretizavam ainda uma determinada concepção do princípio da separação dos poderes, vindo da Revolução Francesa, de que só a Administração poderia julgar os seus actos, porquanto o seu julgamento era ainda um acto de administração.

Muito embora adoptando como pressuposto da atribuição de competência aquela figura do acto de liquidação das receitas tributárias aduaneiras, o E.T.A.F. não a definiu.

Tal equivale por dizer que o legislador deu, então, o pressuposto como dado preexistente ou predefinido no mundo jurídico, como um dado já elaborado pela ciência e direito fiscal, mas não aduaneiro, pois que aqui dele não se retiravam quaisquer ilações para efeitos do respectivo contencioso.

Só com os Decretos-Leis n.ºs 504-E/85 e 507/85, entrados em vigor em 1 de Janeiro de 1986, é que a lei passou a definir o acto de liquidação de receitas tributárias aduaneiras.

Todavia, havendo os factos tributários ocorrido e o acto impugnado sido praticado antes desse momento, será exclusivamente com referência ao conceito de acto de liquidação da ciência e direito fiscal do tempo do E.T.A.F. que há que decidir a questão.

Dizia-se, então, no artº 2º do C.P.C.I. que os direitos do Estado à liquidação e cobrança de contribuições e impostos e outras receitas eram exercidos pelos serviços da administração fiscal e acrescentava-se no seu § único que a função tributária dos serviços de administração fiscal consistia na aplicação de lei aos factos previstos e na declaração dos direitos emergentes.

Por seu lado, o artº 3º do mesmo compêndio normativo rezava que os actos tributários, praticados pela autoridade competente, eram definitivos quanto à fixação dos direitos do contribuinte, sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação.

O acto tributário era, pois, nesta enunciação legal um acto unilateral da administração, de aplicação de uma norma tributária material, que definia, forma definitiva e executória do Estado e deveres do contribuinte quanto à obrigação de pagamento do imposto.

Também a doutrina tinha construído o conceito de acto tributário ou de liquidação como acto de aplicação de uma norma tributária material por um órgão de administração, definindo no caso concreto e individual a existência e o quantitativo da prestação tributária (Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, págs. 84 e 92) ou como acto que encerra o processo administrativo fiscal e que define o conteúdo das posições jurídicas do Estado e do contribuinte, concretizando para o primeiro o direito de receber uma prestação pecuniária de determinado montante e para o segundo o dever de a prestar (Cardoso da Costa, *Curso de Direito fiscal*, 1970, págs. 397).

Onde é que era possível supreender no processo aduaneiro de importação por declaração, regulado, então, nos artºs. 240º a 271º do Regulamento das Alfândegas, — e que é o que está em causa nos autos —, o acto de liquidação?

No regime do despacho de importação por declaração, era o importador, por si ou por intermédio do seu representante — o despachante oficial — que procedia à classificação das mercadorias, aplicava as taxas e efectuava os cálculos dos direitos e demais imposições a pagar ao Estado, pagando-os de seguida.

Os serviços aduaneiros intervinham depois para fazer o controlo das operações efectuadas pelo importador, de modo a assegurar que o Estado recebesse tudo quando devia (artºs 245º, 257º, 259º, 264º e 266º do Regulamento das Alfândegas).

Se a liquidação feita pelo importador tivesse respeitado a lei, quer quanto à classificação pautal, quer quanto ao valor aduaneiro, quer, finalmente, quanto à taxa, o acto da administração resumia-se a uma atitude de conformação com o acto praticado pelo contribuinte, de aceitação do conteúdo do mesmo.

De contrário, a administração procedia ao apuramento do devido.

Normalmente, o pagamento das quantias em dívida era feito antes do desalfandegamento da mercadoria (artº 244º RA).

Havendo, porém, garantia prestada (artº 255º RA), em virtude de se ter pedido a isenção de direitos, o pagamento das quantias já apuradas ficava suspenso, de harmonia com o disposto na Portaria nº 8288, de 26.11.1935.

Uma vez proferida a decisão sobre o pedido de isenção, o bilhete de despacho tinha de ser ultimado em conformidade com essa decisão.

Do exposto pode-se com segurança inferir que o acto de liquidação se traduzia, no caso do despacho de importação definitiva por declaração, no acto presumido da administração aduaneira de conformação com a autoliquidação feita pelo importador (cfr. Alberto Xavier, *op. cit.*, págs. 65 e Ac. deste tribunal, de 92.02.05, *in Rec.* 13 620).

Sendo assim, é evidente que se pode falar de um acto de liquidação, definitivo e executório, ou lesivo dos direitos e interesses do contribuinte para se utilizarem os actuais termos constitucionais, quando o contribuinte seja confrontado com um acto da administração aduaneira que lhe ordene o pagamento de certa dívida aduaneira.

Se o acto de autoliquidação não foi sujeito a verificação da administração aduaneira, por virtude da pendência de certo pedido de isenção e se decidido este, ela ordena o pagamento das quantias liquidadas, esta ordem integra-se ainda no acto de liquidação, sendo uma acto integrativo da sua eficácia (cfr. Rogério Soares, *Direito Administrativo, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas no ano lectivo de 1977/78*, págs. 171 e segs.).

Quer dizer, o acto de liquidação tem a sua força operativa, con-substanciada na potencialidade de servir de título abstracto da obrigação de pagamento de certa quantia, com o correspondente direito de o exigir, suspensão de uma condição: só o acto posterior faz com que ela se despolete.

Tal é o caso que se revê nos autos.

A recorrente ataca o acto do Subdirector da Alfândega de Lisboa que determinou a ultimação dos bilhetes de despacho, identificados nas alíneas f) e f1) do probatório, ou seja, que determinou que os verificador e reverificador procedessem ao controlo da autoliquidação feita pela recorrente e que esta pagasse os direitos devidos.

É evidente que estamos perante um acto de liquidação ou lesivo dos direitos e interesses da recorrente.

Ao contrário do decidido, a impugnação tem por objecto um acto recorrível, definitivo e executório, ou um acto lesivo, na actual terminologia constitucional.

Deste modo, tal decisão não se pode manter, carecendo de ser revogada.

Mas, nem por ser assim se pode decretar a anulação do acto sindicado: essa é a questão que ainda não pode ser conhecida, dado que o tribunal *a quo* ainda não se pronunciou sobre ela e é da essência dos recursos que eles são meios de impugnação das decisões jurisdicionais proferidas.

A revogação da decisão apenas assegura que o tribunal tenha de conhecer do objecto do recurso e das causas de pedir que foram invocadas como fundamento de ilegalidade concreta do acto de liquidação.

Haverá, pois, o tribunal recorrido de efectuar pronúncia sobre a questão de saber se os factos invocados traduzam qualquer vício que acarrete a nulidade ou anulabilidade do acto de liquidação.

VI — Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, devendo o tribunal *a quo* conhecer do seu objecto.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Maio de 1996. — Benjamim Silva Rodrigues (Relator) — Domingos Brandão de Pinho — Manuel Fernandes Dias. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 15 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Recurso per saltum. Matéria de facto. Direitos niveladores. Liquidação. Acto tributário aduaneiro. Incompetência hierárquica. Conhecimento oficioso. Competência do Tribunal Tributário de 2ª Instância.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A questão da incompetência absoluta (em razão da hierarquia) do tribunal para um recurso é de conhecimento oficioso e prioritário; e a sua procedência prejudica a apreciação de qualquer outra.*
- 2 — *Se o impugnante alegou na petição que determinados direitos niveladores compensadores (DNC) liquidados através do acto tributário impugnado incidiram sobre certa mercadoria e mantém essa posição na alegação de recurso para o tribunal superior apesar de a sentença recorrida ter julgado provado que tais DNC haviam incidido sobre uma outra mercadoria, segue-se que ele diverge da sentença quanto à premissa menor, do domínio dos factos, isto é, se os DNC assim liquidados incidiram sobre uma ou outra dessas mercadorias.*
- 3 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA carece de competência em razão da hierarquia para conhecer de recurso directo de decisão jurisdicional de um tribunal fiscal aduaneiro que não se restrinja a matéria de direito.*
- 4 — *Tal competência cabe, nos termos dos arts 33º/1/b) e 42º/1/a) do ETAF (cfr. ainda artº 167º do CPT), ao Tribunal Tributário de 2ª Instância.*

Recurso nº 17 776. Recorrente: Fábricas Vasco da Gama – Indústrias Transformadoras, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz-Conselheiro Castro Martins.

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

1. FÁBRICAS VASCO DA GAMA – INDÚSTRIAS TRANSFORMADORAS, S. A., com sede em Matosinhos, interpôs perante o Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto “recurso de anulação do registo de liquidação de receita tributária aduaneira, praticado na Declaração nº 12467 de 17.9.91 (Aveiro) pela Alfândega do Porto em 3.6.93”.

Pediu a anulação desse acto tributário por viciado de violação de lei, alegando, de essencial:

a) Pediu em 22-8-91 e obteve em 26-8-91 autorização para importar, como importou, no regime suspensivo de aperfeiçoamento activo, cavala inteira congelada, com a expressa menção de “que após as operações de transformação adequada à fabricação de conservas de filetes de cavala, sem pele e sem espinha, em azeite ou óleo (descabeçar, separar pele e espinha, filetar, adicionar milhos e enlatar após cozedura) haveria um aproveitamento de 30% (destinado totalmente à exportação) e desperdícios de 70% (destinado à farinha de peixe)”.

b) “Dentro do prazo concedido procedeu a recorrente à fabricação e exportação de toda a mercadoria, pagando os respectivos direitos niveladores compensadores”.

c) Tendo em seguida apresentado a ficha para apuramento do regime de aperfeiçoamento activo, foi-lhe feita a questionada liquidação quer de 1.189.994\$00 de direitos niveladores compensadores (DNC) quer de imposições relativas a 94.416.000 kg de detritos de peixe com o valor aduaneiro de 472.080\$00, como produto compensador secundário.

d) Esta liquidação sofre de violação de normas comunitárias e do artº 13º, nº 1, da Constituição (que obriga a Administração Pública a actuar da mesma maneira perante situações idênticas), porquanto, conforme sempre entendeu, até aqui, a Alfândega do Porto, sobre os desperdícios não incidem direitos niveladores por não poderem considerar-se produtos compensadores.

e) Além disso, o imposto está erradamente calculado, uma vez que, ilegalmente, se usou o método da chave-valor.

Por sentença de 12-10-93 (fls. 79 a 91) foi negado provimento à impugnação com base em que:

– Tendo o peixe, importado de país terceiro, dado origem a um produto compensador principal – expedido para país membro da CEE com benefício do regime comunitário – e a um produto compensador secundário (os mencionados detritos), era de cobrar, como se fez, “um direito nivelador compensador sobre a mercadoria importada que foi considerada incorporada no respectivo produto compensador”, conforme determina o artº 4º do Regulamento (CEE) nº 526/86, da Comissão, de 28 de Fevereiro de 1986;

– Era efectivamente aplicável ao caso o método de chave-valor, correctamente usado na liquidação, como decorre do disposto no nº 2 do artº 5º do mesmo diploma;

– Assim, havia que, como fez a Alfândega, calcular de acordo com esse método o valor dos produtos compensadores principais e secundários a fim de fazer incidir DNC sobre os primeiros e aplicar “tributação própria aos detritos de peixe, decorrente da sua introdução em livre prática, conforme possibilita a alínea a) do nº 1 do artº 21º do Regulamento (CEE) 1999/85”;

– Não se pode ter por infringida a invocada norma da Constituição por não haver prova de procedimento alfandegário diverso deste.

Desta sentença sobe per saltum o presente recurso, interposto pela impugnante, que assim conclui a sua alegação:

a) Exportou toda a mercadoria que se havia obrigado a exportar, nos termos da autorização de importação de peixe no regime de aperfeiçoamento activo.

b) Tendo os detritos de peixe sido destinados à farinação, conforme definido na autorização de importação – não tendo sido exportados nem, obviamente, entrado na fabricação das conservas –, não podiam ser qualificados como produtos compensadores passíveis de incidência de DNC.

c) Por outro lado, os DNC têm de ser calculados sobre o valor de tais detritos, resultante da multiplicação do seu peso total (fixado percentualmente na autorização do regime) pelo preço de venda para a farinação.

d) A sentença, tal como a liquidação, violou o disposto nos artºs 11º do Reg. (CEE) nº 1999/85, de 16 de Julho, 4º e 5º do Reg. (CEE) nº 526/86, de 28 de Fevereiro, e 6º do Reg. (CEE) nº 2228/91, de 26 de Junho.

Em contra-alegação a Fazenda Pública sustentou que o recurso não merecia provimento, devendo a sentença ser confirmada. Entre as conclusões apresentadas como remate dessa contra-alegação, encontram-se as seguintes:

– “Uma vez que ao Venerando Tribunal ‘ad quem’ cabe apenas apreciar a matéria de direito, a recorrente deveria ter-se cingido à matéria de facto dada como provada na sentença ‘a quo’”;

– “Em vez disto, enuncia vários juízos imprecisos e errados, que apresenta como factos provados e nos quais baseia as suas conclusões de direito”.

O magistrado do Mº Pº emitiu desenvolvido parecer no sentido de o recurso não merecer provimento.

2. A sentença apresentou no seu capítulo III, a fls. 94-96, o seguinte elenco de factos provados:

“1 – A impugnante dedica-se ao fabrico e comercialização de conservas de peixe.

2 – A impugnante formulou um pedido de importação de cavala inteira congelada, no regime suspensivo de aperfeiçoamento activo, com o peso líquido de 500.000 kg, no valor de 40.269.718\$00 proveniente da URSS – Mar Alto.

3 – No pedido referido em 2. ficou expresso que após as operações de transformação adequadas à fabricação de conservas de filetes de cavala, sem pele e sem espinha, em azeite ou óleo, haveria um aproveitamento de 30% (destinado totalmente à exportação) e desperdícios de 70% (destinado à farinha de peixe, ao preço de 5\$00/kg.

4 – Tal pedido foi autorizado, sem quaisquer alterações às condições de utilização de regime, propostos e solicitados pela impugnante.

5 – Em consequência, procedeu a impugnante à declaração aduaneira conducente à importação, sob o regime autorizado, de 134.880 [quereria certamente dizer-se kg] da mercadoria respectiva – Declaração 12.467 de 17/9/91 – Aveiro.

6 – Dentro do prazo concedido procedeu a impugnante à fabricação e exportação de toda a mercadoria, pagando os direitos niveladores compensadores.

7 – De seguida, a impugnante apresentou a ficha para apuramento do regime de aperfeiçoamento activo, onde constam a declaração de exportação, suas datas e respectivos pesos.

8 – Na folha 3 da declaração de importação foi proferida informação no sentido que:

‘Mercadoria parcialmente exportada.

1 – Deverão ser liquidadas as imposições relativas a 94.416.000 kg de detritos de peixe a p.p. 05.11.91.10, com o valor aduaneiro de 472.080\$00 dado que os detritos de peixe representam um produto compensador secundário ao qual pode ser aplicada a tributação própria, prevista . . .

2 – Deverão ser pagos direitos niveladores compensadores no montante de 1.189.994\$00 . . .’

9 – O valor referido em 8 veio a ser o constante da liquidação aduaneira tributária processada no I.L.”

3. Na petição inicial a impugnante alegou que “dentro do prazo concedido [na autorização] procedeu à fabricação e exportação de toda a mercadoria, pagando os respectivos direitos niveladores compensadores”. E a sentença considerou-o provado no nº 6 da matéria de facto.

Porém, nos nºs 8 e 9 desse mesmo capítulo, a sentença julgou provado que a Administração Aduaneira, depois disso, considerou que a “mercadoria [apenas fora] parcialmente exportada” e liquidou DNC no montante de 1.189.994\$00.

Ora, tendo sido impugnada toda a liquidação, incluindo esta parcela, por não devida visto já estarem então pagos todos os DNC liquidáveis, a sentença considerou que bem entendeu e procedeu a Administração Aduaneira ao considerar que afinal ainda havia DNC por liquidar

e pagar. Isto significa que, na medida da inconciliabilidade daqueles factos, a sentença deu prevalência ao segundo deles, em detrimento do primeiro, isto é, em detrimento do alegado facto de que em data anterior a essa impugnada liquidação havia sido exportada toda a mercadoria [destinada a exportação] e pagos todos os respectivos DNC.

E na minuta de recurso a impugnante insiste na alegação desse facto de que dentro do prazo para o efeito concedido na autorização exportou toda a mercadoria que se havia comprometido a exportar, pagando os respectivos DNC (cfr. fls. 105 vº e 106 vº, e conclusão 1ª, a fls. 108 vº).

Também a impugnante alegou na petição que os questionados DNC (liquidados através do acto tributário aqui impugnado) incidiram sobre os detritos (ou desperdícios) de peixe.

E, apesar de a sentença ter julgado provado que sobre tais detritos não incidiram DNC mas “tributação própria, decorrente da sua introdução em livre prática” (fls. 90), a impugnante mantém, na minuta deste recurso jurisdicional, a alegação daquele facto de que os DNC incluídos na impugnada liquidação incidiram sobre esses detritos de peixe.

Assim, embora a sentença e a recorrente concordem quanto à premissa maior – do domínio do direito ou do dever ser –, de que não eram de liquidar DNC sobre tais detritos, divergem quanto à premissa menor – do domínio dos factos –, isto é, sobre se os DNC incluídos na impugnada liquidação incidiram ou não sobre os mencionados detritos.

4. Verifica-se, pois, que neste recurso, interposto da 1ª instância *per saltum*, há matéria de facto em discussão e não apenas matéria de direito, pelo que para dele conhecer carece esta Secção do STA de competência em razão da hierarquia, a qual cabe ao Tribunal Tributário de 2ª Instância, conforme o disposto nos artºs 21º, nº 4, 33º, nº 1, alínea b), e 42º, nº 1, alínea a), do ETAF, e 167º do CPT.

Ora tal incompetência, absoluta, do tribunal é de conhecimento oficioso e prioritário, daí resultando prejudicada a apreciação de qualquer outra questão [artºs 2º, alínea a), e 45º do CPT, e 101º e ss. do CPC].

5. Pelos fundamentos expostos, declara-se esta Secção do STA hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso e para tanto competente o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça e procuradoria de, respectivamente, 30.000\$ e 12.000\$ (§ único do artº 5º, por remissão do § 3º do artº 6º, ambos da Tebela).

Lisboa, 15 de Maio de 1996. – Castro Martins (relator) – Santos Serra – Fernandes Dias. – Fuí presente, Jorge Manuel Lopes Sousa.

## Acórdão de 15 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Imposto especial de jogo. Natureza do facto tributário respectivo. Inadmissibilidade de dupla tributação sobre o exer-*

*cício da actividade de jogo. O contrato de concessão e o princípio pacta sunt servanda. Notificação do acto de liquidação e a falta de menção no mesmo da fundamentação daquele.*

### Doutrina que dimana da decisão:

I — *O fenómeno da substituição tributária decorrente do artº 34º do D.L. nº 48.912, de 18.03.69, e do artº 84º do D.L. nº 422/89, de 2/12, que lhe sucedeu, apenas se circunscreve ao âmbito dos factos tributários que se identifiquem com o exercício da actividade do jogo.*

II — *O imposto especial sobre o jogo só substitui os impostos que tenham por fonte o exercício da actividade do jogo e o rendimento da mesma e não outros impostos cuja incidência objectiva seja diferente.*

III — *Não cabe no âmbito dessa substituição o IVA, por se tratar de um imposto sobre o consumo ou sobre a despesa (artº 1º do CIVA).*

IV — *Quando o legislador quis isentar as concessionárias de outros impostos, não incluídos no facto tributário complexo, tipificado para definir a incidência do imposto sobre o jogo, fê-lo expressamente (cfr. artºs 10º do D.L. nº 48.912 e 92º e 93º do D.L. nº 422/89).*

V — *Só pode falar-se de violação do princípio pacta sunt servanda em relação às obrigações que decorram de contrato estabelecido entre as partes e não também em relação aos preliminares desse contrato que podem ser fonte de outras obrigações, mas não da imodificabilidade unilateral do contrato.*

VI — *A liquidação do IVA na importação de material de jogo por banda da recorrente e para ser utilizado na prestação do jogo aos seus clientes não viola o contrato de concessão nem o princípio pacta sunt servanda.*

VII — *A falta de menção, na notificação do acto de liquidação, da fundamentação constituinte deste acto não afecta a validade do mesmo, apenas se podendo reflectir na definição do prazo do seu recurso.*

Recurso nº 20.032. Recorrente: Estoril-SOI, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Consº. Dr. Almeida Lopes.

### 1º Relatório

ESTORIL-SOL, S. A., com sede na Rua Melo e Sousa, nº 535, Estoril, impugnou judicialmente no Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa o acto de liquidação praticado no Bilhete de Despacho — DU nº 10.044 de 9.2.88, da Delegação Aduaneira do Aeroporto de Lx. no montante de 178.635\$00 relativo à importação de diversos equipamentos destinados à prática de jogos de fortuna e azar, de que a recorrente é concessionário, pedindo a sua anulação.

Por sentença de fls. 75 o Mº Juiz de 1ª Instância julgou a impugnação improcedente.

Da sentença foi interposto recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual, por acórdão de fls. 136-141, lhe negou provimento.

Continuando a não se conformar, a ESTORIL-SOL recorreu para este STA, pedindo a revogação das decisões das instâncias com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

a) O art.º 34.º do Dec.-Lei n.º 48.912, de 18 de Março de 1969 e o art.º 84.º do Dec.-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.06.1985;

c) O regime em causa, que já tinha sido consagrado no Dec.-Lei n.º 14.643, de 3 de Dezembro de 1927, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, já que, neste caso o importador se encontra numa relação directa com o Estado, à semelhança do que acontecia no imposto de transacções;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda — o que só por mera hipótese se admite — que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos aduaneiros em virtude das características especiais daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto, não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada;

i) Tal fundamentação era tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava que estava a decidir contrapretensão expressa da recorrente conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma, devendo ser, por isso, anulado;

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no art.º 84.º do Dec.-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro; no art.º 406.º, n.º 1 do Código Civil e no art.º 1.º, do Dec.-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho.

Neste STA o D.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer, nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir as questões de direito que vêm postas.

O Tribunal Tributário de 2.ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

1 — A coberto do D.U. n.º 10 044, de 9/2/88, da Del. Ad. do Aeroporto de Lisboa, importou a recorrente mercadoria designada por unidades periféricas.

2 — Por intermédio do seu fundamento liquidou as imposições devidas pela seguinte forma:

Dir. Imp. Nacionais	— 15.418
IVA	— 158.569
Selo	— 300
Art.º 10º	— 4.348
Total	— 178.635

3 — Esta autoliquidação foi homologada pela Alfândega que, em 17/9/90 a submeteu a registo, tendo notificado a recorrente, através do ofício datado de 20/9/90, para pagar o seu montante.

4 — Por contrato, celebrado entre o Governo Português e a recorrente, em 17/6/85, foi a esta adjudicada a concessão do exclusivo de elaboração de jogos de fortuna ou azar na zona de jogo permanente do Estoril, com início em 1/1/87 e termo em 30/12/2005.

5 — Nos termos do n.º 3 da cláusula 4.ª do contrato obrigou-se a recorrente a garantir a conservação, em bom estado de utilização, das instalações afectas à concessão, bem como do respectivo equipamento, mobiliário e utensilagem, e eventual substituição deste, em termos dimanados da Inspeção-Geral de Jogos.

6 — Pela cláusula 8.ª ficou a recorrente obrigada ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, não sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício dessa actividade ou de qualquer outra a que estivesse obrigada no contrato referido.

7 — Para a mercadoria constante dos autos pediu a recorrente ao Ministro das Finanças, através de requerimento entrado da D.G.A. em 2/Fev/88, isenção de direitos e demais encargos fiscais.

## 2.º Fundamentos

Este STA já se pronunciou muitas vezes sobre questões similares às que vêm postas no presente recurso, pelo que seguiremos, por não haver razões para alterar, a jurisprudência constantemente seguida.

O fenómeno da substituição tributária decorrente do art.º 34.º do Decreto-Lei n.º 48.912, de 18 de Março de 1969, e do art.º 84.º do Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, que lhe sucedeu, apenas se circunscreve ao âmbito dos factos tributários que se identifiquem com o exercício da actividade do jogo.

O imposto especial sobre o jogo só substitui os impostos que tenham por fonte o exercício da actividade do jogo e o rendimento da mesma e não outros impostos cuja incidência objectiva seja diferente.

Não cabe no âmbito dessa substituição o IVA, por se tratar de um imposto sobre o consumo ou sobre a despesa (art.º 1.º do CIVA). Quando o legislador quis isentar as concessionárias de outros impostos, não incluídos no acto tributário complexo, tipificado para definir a incidência do imposto sobre o jogo, fê-lo expressamente (cfr. art.ºs 10.º do Decreto-Lei n.º 48 912 e 92.º e 93.º do Decreto-Lei n.º 422/89).

Só pode falar-se de violação do princípio pacta sunt servanda em relação às obrigações que decorram de contrato estabelecido entre as partes e não também em relação aos preliminares desse contrato que podem ser fonte de outras obrigações, mas não da imodificabilidade unilateral do contrato.

A liquidação do IVA na importação de material de jogo por banda da recorrente e para ser utilizado na prestação do jogo aos seus clientes não viola o contrato da concessão, nem o princípio pacta sunt servanda.

A falta de menção, na notificação do acto de liquidação, da fundamentação constituinte desse acto não afecta a validade do mesmo, apenas se podendo reflectir na definição do prazo de recurso.

Por todas estas razões, improcedem as conclusões do recurso.

### 3ª Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60 % da taxa de justiça.

Lisboa, 15 de Maio de 1996. — Almeida Lopes (Relator) — Brândão de Pinho — Benjamim Rodrigues. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

## Acórdão de 15 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Contencioso aduaneiro. Cobrança a posteriori. Acto do chefe de serviços de despacho. Lesividade. Competência reservada. Acto confirmativo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A decisão do chefe de serviço de despacho de exigir o pagamento de quantia paga a menos e respeitante a facto tributário anterior à adesão de Portugal à CEE é lesivo dos direitos e interesses legítimos do administrado e, portanto, recorrível contenciosamente, sem prejuízo do recurso hierárquico facultativo, do tipo revisão.*
- 2 — *Deste acto de revisão, proferido pela Direcção-Geral das Alfândegas, meramente confirmativo do acto recorrido, não cabe recurso contencioso-*

Recurso nº 20 040. Recorrente: J L Ferreira L<sup>da</sup>; Recorrido: Subdirector-Geral das Alfândegas; Relator: Exmo. Cons<sup>o</sup>. Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que lhe rejeitou por ilegalidade de interposição o recurso contencioso que interpusera do despacho do Subdirector-Geral das Alfândegas, de 10.7.91 que lhe indeferira requerimento de que fosse dado sem efeito o despacho pelo qual fora notificado para pagar 2 312 534\$00, referente ao devido por um despacho de importação, ou que, pelo menos, fosse suspenso o respectivo processo de cobrança, veio J. L. Ferreira, Ld<sup>a</sup>, recorrer, concluindo a sustentar que:

- que no caso não se defronta um acto de liquidação de direitos, mas tão-só a segunda exigência do seu pagamento;

- pelo que não faz sentido remeter o Rte para um normal recurso de liquidação, em si inquestionado;

- em face da uma liquidação em sentido técnico seria competente o TT1ª instância;

- nem o chefe de serviço de despacho da Alfândega teria competência para impor tal exigência, resultando tal incompetência ainda do preceito do art. 488, § 2º do Reg. das Alfândegas;

- trata-se de um clamoroso erro da Alfândega, com o qual o obrigado nada tem a ver, exigindo tal preceito uma decisão do Director-Geral das Alfândegas, para o qual foi interposto o recurso erradamente tido por facultativo no acórdão recorrido;

- a não ser este o entendimento, possibilitar-se-ia, que não fossem ponderadas, as circunstâncias e que actuou a Alfândega, reconhecidas pelo SEO, o que esse preceito legal quer impedir.

Teriam sido infringidos os arts. 68º/1, a) do ETAF e o 92º/2 do CPTRibutário, já em vigor. Contra-alegou a autoridade recorrida e o EPGAjuntado é de parecer que o recurso não merece provimento porque o acto recorrido ou não chega a ser lesivo ou é meramente confirmativo.

Cumpra apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

1º) Na sequência da inspecção efectuada à sociedade de despachante Officiais Olavo Furtado e J. Marques Oliveira, Lda, foi apurada uma dívida no montante de 1.051.152\$00 referente ao Bilhete nº 22.069/81, processado na Delegação Aduaneira do Jardim do Tabaco (processo instrutor fls. 102 dos autos).

2º) Em 20 de Março de 1991 na 2ª Secção do Serviço de Despacho da Alfândega de Lisboa foi, então, proposto, que sobre a dívida de 1.051.152\$00 fosse acrescido o montante de 1.261.382\$00, referente a juros de mora.

A proposta mereceu o despacho de “Concordo. Promovam-se as cobranças propostas”, datado de 26 de Março de 1991, proferido pelo Director da Alfândega Menezes Cardoso.

3º) Por ofício de 2/4/91, notificado em 8/4/91, e depois de rectificado em 22/2/91 a gerência da firma J. L. Ferreira, tomou conhecimento do despacho de 26/3/91, o qual se fundamentava na inspecção efectuada à sociedade de Despachante Officiais Olavo Furtado e J. Marques de Oliveira e na irregularidade detectada no Bilhete de Importação nº 22.069/81 da Delegação Aduaneira do Jardim do Tabaco. Considera-se naquele ofício ser o sujeito passivo da obrigação aduaneira o proprietário ou consignatário da mercadoria, não fincado de-sobrigado o importador do pagamento da dívida aduaneira. A dívida que correspondia a 1.051.152\$00 de sobretaxa 12.312.534\$00 (docs. de fls. 104 e 105 do instrutor).

4º) Em 23/4/91 a sociedade J. L. Ferreira requereu ao Director-Geral das Alfândegas que fosse dado sem efeito ou pelo menos suspenso o processo de cobrança relativo ao pagamento da quantia de 12.312.534\$00, uma vez que a sociedade teria entregue à sociedade de Despachantes a quantia necessária à liquidação e por entender não ser responsável pelo respectivo pagamento; encontrando-se o assunto a ser discutido no processo 13.062 da 2ª Secção do S.T.A.

5ª) Em 97/7/91 a Assessoria Jurídica da Direcção-Geral das Alfândegas prestou então uma informação (fls.121 a 125 do instrutor) onde, além de mais se salientava:

a) Que, a cobrança coerciva da dívida deveria ser efectuada imediatamente após o termo do prazo concedido ao devedor para pro-

ceder ao pagamento já que os eventuais recursos hierárquicos não teriam efeito suspensivo;

b) O recurso interposto seria facultativo, sendo, o seu eventual indeferimento, um acto confirmativo a liquidação feita na Alfândega de Lisboa.

c) Que, o facto do importador haver desembolsado as importâncias referentes às imposições aduaneiras, entregando-as a uma sociedade de despachantes oficiais que as não pagou ao Estado, não desonera o importador do pagamento que não chegou a efectivar-se.

d) O despachante oficial seria mandatário do dono ou consignatário da mercadoria, sendo o regime da profissão o regulado pela lei geral sobre mandato e prestação de serviço nas profissões liberais em tudo o que não estiver previsto na reforma aduaneira (artº 461º da R.A.).

e) A requerente seria responsável perante a Administração Aduaneira dos actos e omissões do despachante, seu representante, nos termos do Código Civil (artºs 258º e 800º).

f) Por força, hoje, do artº 2º do Regulamento (CEE) nº 1031/88 do Conselho de 18 de Abril de 1988 originaria o princípio da responsabilidade do dono ou consignatário das mercadorias pelo pagamento dos direitos.

g) A conhecer-se do mérito do recurso este deveria ser indeferido.

VI — Sobre o parecer, transcrito, em parte, recaiu o seguinte despacho do Subdirector-Geral Orlando Ribeiro.

“Concordo, indefiro nos termos propostos.

10 de Junho de 1991”.

O acórdão recorrido rejeitou o recurso contencioso para si interposto por entender o acto impugnado irrecorrível, por confirmativo de um outro — o do 26.3.91, referido no item 2º do probatório —, na medida em que teriam sido os mesmos os pressupostos de facto em que ambos os despachos teriam assentado e idênticos os respectivos efeitos jurídicos, além de que o primeiro dos despachos referidos teria sido notificado à Rte.

Que nada inovando o despacho recorrido na ordem jurídica, teria sido o despacho do director de Alfândega, de 26.3.91, que ao definir o montante exigido à Rte, fundado no facto de o sujeito passivo da obrigação aduaneira ser o proprietário ou consignatário da mercadoria importada, lesou e definitivamente, a situação jurídica da Rte.

Esta, pelo seu lado, insurge-se contra a posição do acórdão recorrido quando afirma “estar o Estado a efectuar uma liquidação de um imposto” ao “definir a prestação tributária a que se julga com direito” e ao exigir “essa importância a quem (...) a julga de exigir”, contrapondo que no caso ocorreu qualquer liquidação, mas antes a exigência do segundo pagamento do imposto liquidado no bilhete 20 069/81, o que arreda a competência administrativa do chefe de serviço de despacho da Alfândega e a contenciosa do TT1ª Instância.

Além disso, tal incompetência do agente administrativo e necessidade de decisão da DGAlfândegas, para quem foi interposto o recurso hierárquico, derivaria de erro da própria Alfândega, com que o obrigado nada tinha a ver e da aplicação do art. 488º, § 2º do Reg. das Alfândegas.

A controvérsia instalou-se na confirmatividade do despacho recorrido, relativamente ao da autoria do chefe de serviços, de 26.3.91, e dessa questão se passa a conhecer.

Nela torna-se fundamental determinar se o acto do subalterno chefe do serviço de despacho, tinha ou não aptidão para impor a exigência da quantia pretendida em termos lesivos dos direitos e interesses legítimos do administrado.

Tal acto, abrangido em tipo legal próprio, previsto no Reg. (CEE) nº 1697/79, do Conselho, de 24 de Julho, e arts. 98º e ss da Reforma Aduaneira e 481º/5 e 488º do Reg. das Alfândegas, estes na redacção do Dec.Reg. nº 1/88, de 15.1, não pode ser visto como de execução, complementar ou meramente confirmativo da liquidação processada no Bilhete de 1981 (item 1 do probatório) logo porque assenta em pressuposto (cobrança a menos, ou que deixou de ser paga) que não aprovisiona o inicial acto tributário (art. 488º). É, pois, neste aspecto da lesividade (a que a doutrina chamou de horizontal (cf. Freitas do Amaral, 1985, III, p.212 e ss) um acto novo e eventualmente lesivo.

Ainda dentro do dito aspecto, a lesividade não será de afastar por efeito do § 3º do referido art. 488º, que prescreve o “registo de liquidação e da receita” como acto sequente da referida exigência de pagamento, sugerindo, assim, ser esta meramente preparatória do acto final consubstanciado no dito “registo”, considerado como acto de liquidação «verdadeiro e próprio» (cf. Ac. deste tribunal de 25.1.95, rec. 18 233).

É que a liquidação a registar seria referente facto tributário ocorrido anteriormente (1981) à adesão de Portugal à CEE, cujo Tratado entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1986, e na altura o Estado Português não estava vinculada ao Reg. (CEE) 1697/79 e outros diplomas comunitários adoptados pelas Comunidades antes da dita adesão (art. 2º do Acto Relativo às Condições de Adesão), sendo que o referido § 3º do art. 488º do Reg. Alfândegas, assim como outras leis nacionais (ex. o art. 1º/d) do DL 504-E/85, de 30.12, revogado pelo DL 309/90, de 29.9), que regularam o dito “registo de liquidação”, avisaram adaptar àquela legislação comunitária a legislação nacional.

No aspecto dito vertical, a definitividade decorre do referido art. 488º/§ 1º, que atribui ao chefe de serviço de despacho competência própria e reserva para o acto, desde que os “casos a decidir (não) relevem do nº 2 do art. 5º do citado Reg (CEE), caso em que à Direcção-Geral aquela competência é atribuída (§ 2º do art. 488º).

Bem procurou a Rte demonstrar que o caso cabia na previsão do § 2º, mas o tribunal recorrido deu, antes, como provado que “os direitos aduaneiros em apreciação não foram cobrados por erro das próprias autoridades competentes, mas, antes, como foi apurado na inspecção à firmar Sociedade de Despachantes Oficiais Olavo Furtado e J. Marques Oliveira, Lda, porque os referidos despachantes extravariaram documentação e desviaram as verbas que teriam permitido liquidar os direitos em causa”.

Juízo de facto, que este tribunal, convocado para o reexaminar, confirma inteiramente, à falta de outros elementos fácticos que o contraditem, designadamente o invocado despacho do SEO.

Assente, pois, nos seus variados aspectos, a lesividade do acto do chefe de serviços, afastada está a regra geral de que “dos actos do subalterno não cabe, em princípio, recurso directo para os tribunais” — cf. Freitas do Amaral, Direito Administrativo, 1985, III, p. 224), porquanto aquele seria contenciosamente recorrível, sem prejuízo do recurso hierárquico, de carácter facultativo, do tipo revisão

(na nomenclatura de Freitas do Amaral — cf. Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico, 1<sup>o</sup>. p. 227 e ss).

(Cf., no sentido da atribuição de competências reservadas a órgãos dependentes da DGA, em harmonia com o princípio da desconcentração decisória, decorrente do art. 41<sup>o</sup>/a do DL 252-A/82, de 28.6, que reestruturou o departamento, o Ac. deste tribunal, de 21.6.95, rec. 18 922).

Ora, e pelo exposto, o acto recorrido, de revisão daquele acto lesivo e definidor da última palavra administrativa, uma vez que dele seja meramente confirmativo, proferido com base nos mesmos pressupostos legais e fácticos e surtindo os mesmos efeitos jurídicos, nada inovando na ordem jurídica (e nem nessa matéria houve reacção por parte da Rte), é acto não lesivo e dele não cabe recurso contencioso, como correctamente decidiu o acórdão recorrido.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça e procuradoria, respectivamente, em 60 000\$00 e 60 %.

Lisboa, 15 de Maio de 1996. — Ernâni Figueiredo — Santos Serra — Lúcio Barbosa. — Fui presente, Jorge de Sousa.

## Acórdão de 15 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Recurso jurisdicional para o STA. Aplicação da LPTA (art.102<sup>o</sup> a 106<sup>o</sup>). Descrição por falta de alegações. Não aplicação do § único do art.87<sup>o</sup> do RSTA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Com a entrada em vigor do ETAF e da LPTA, a jurisdição fiscal em sentido lato (tributário e aduaneira), passou a ter por base não só actos tributários (incluindo o aduaneiro) - recursos jurisdicionais fiscais - mas também actos administrativos respeitantes a questões fiscais ou aduaneiras - recursos contenciosos.*
- II — *Aos recursos contenciosos em matéria fiscal ou aduaneira, como meios processuais comuns à jurisdição administrativa e fiscal, são aplicáveis as normas previstas na LPTA, nos termos do art.130<sup>o</sup> deste diploma.*
- III — *Tal diploma é igualmente aplicável aos recursos das decisões jurisdicionais proferidas nos respectivos processos de recursos contencioso referidos em II (art. 102<sup>o</sup> e 106<sup>o</sup> da LPTA).*
- IV — *Por isso o art.87<sup>o</sup> § único não é aplicável aos recursos jurisdicionais referidos em III, aplicando-se apenas aos recursos jurisdicionais fiscais cujas decisões se iniciaram nos tribunais de 1<sup>a</sup> instância (Tribunais Tributários e Fiscais Aduaneiros).*

*V — Se as alegações em recurso jurisdicional de decisão tirada em recurso contencioso, não forem apresentadas no prazo previsto no art. 106<sup>o</sup> da LPTA, deve julgar-se deserto o recurso por falta de alegações.*

Recurso n<sup>o</sup> 20.173 de que é recorrente Fábrica de Queijo Eru Portuguesa, Lda. e recorrido o Director da Alfândega de Lisboa e de que foi RELATOR o Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr<sup>o</sup>. ABÍLIO BORDALO.

Acordam na 2<sup>a</sup> Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Fábrica de Queijo ERU Portuguesa, Lda., pessoa colectiva n<sup>o</sup> 500348782 com sede em Abóboda, Apartado 6 – Carcavelos, 2777 Parede Codex, interpôs “recurso contencioso, em cumulação, dos actos a seguir referidos do Senhor Director da Alfândega de Lisboa” para o Tribunal Tributário de 2<sup>a</sup> Instância de Lisboa, alegando, em síntese, que os actos objecto do presente recurso consistem nas notificações à recorrente para proceder ao pagamento de determinadas importâncias apuradas na liquidação dos bilhetes de despacho n<sup>o</sup> 31825/85 e 16060/85 da Alfândega do J. do Tabaco, que a “declaração de invalidade da liquidação será objecto de recurso a interpor no Tribunal Fiscal Aduaneiro” e que o Sr. Director da Alfândega de Lisboa não detém competência para efectuar a notificação para pagamento que dá início à acção de cobrança dos montantes liquidados, terminando a pedir que “sejam declarados inválidos os actos ora em recurso”.

Sobre a excepção de incompetência daquele Tribunal suscitada pelo Ministério Público, reafirmou a recorrente que “o acto impugnado é o acto de início da cobrança dos montantes liquidados que não se confunde com a liquidação”.

Por despacho do Exm<sup>o</sup>. Juiz-Relator foi rejeitado liminarmente o recurso sob a consideração decisiva de que sejam actos de liquidação, sejam actos de início de cobrança o certo é que não são actos administrativos respeitantes a questões fiscais aduaneiras e só para estas a 2<sup>a</sup> instância é competente”.

Contra este despacho reclamou a recorrente para a conferência, reafirmando a tese da natureza de acto administrativo a qual resulta do que se referiu já no n<sup>o</sup> 12 da petição de recurso e que não pode merecer dúvida de que respeita a uma questão fiscal aduaneira.

Por Acórdão de 4.4.95 foi desatendida a reclamação confirmando-se o despacho reclamado.

Inconformada com tal decisão, a recorrente interpôs recurso para este STA em cujo requerimento declarou que “pretende alegar no tribunal ad quem nos termos dos art<sup>os</sup>. 102<sup>o</sup> e segs. da LPTA e 733<sup>o</sup> e segs. do C.P.C.”

Admitido o recurso por despacho do Exm<sup>o</sup>. Relator, subiram os autos, sem alegações, a este Supremo Tribunal, onde o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer, suscitando a questão prévia da deserção do recurso pois que, em casos como o dos autos (recurso jurisdicional de Acórdão do Tribunal Tributário de 2<sup>a</sup> instância, tirado em recurso contencioso) as alegações devem ser apresentadas no prazo do art.106<sup>o</sup> da LPTA e não o foram até agora, sendo certo que não se aplica o art.87<sup>o</sup> § único do RSTA que só rege em recursos jurisdicionais de decisões de 1<sup>a</sup> instância da jurisdição fiscal.

Foram ouvidas a Recorrente e a Recorrida sobre a suscitada questão da deserção do recurso, pronunciando-se a primeira, em resumo, pela



não aplicabilidade ao caso do art.106º da LPTA mas sim do parágrafo único do art.87º do RSTA, enquanto a segunda defende a deserção do recurso pela razão de que ao caso dos autos não é aplicável este último normativo já que o art.24º alin.b) da LPTA não o permite.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Em causa está a questão de saber se o presente recurso deve ser julgado deserto por falta de alegações.

Vejam os.

Como claramente resulta do que vem relatado, a Recorrente, Fábrica de Queijo ERU Portuguesa, interpôs recurso contencioso de actos de notificação atribuídos ao Sr. Director da Alfândega de Lisboa perante o Tribunal Tributário de 2ª instância que se julgou incompetente para do mesmo conhecer.

Decorre igualmente da parte introdutória da petição da interposição de recurso que o fez ao abrigo do art.42º nº 1 alin.b) do Dec.Lei 129/84, diploma que aprovou o Estatuto dos Tribunais Administrativo e Fiscais, sendo que este normativo versa sobre a competência do Tribunal Tributário de 2ª instância em matéria de contencioso aduaneiro e que a referida alínea b) respeita a recursos de actos administrativos relativos a questões fiscais aduaneiras. Fê-lo, pois, no pressuposto de que o objecto do recurso contencioso são actos administrativos relativos a questões fiscais aduaneiras, de onde se conclui que a indicada forma de processo e a competência do Tribunal estão em conformidade com a mencionada alin.b) do art.42º do ETAF.

Coerentemente, veio a Recorrente interpor recurso do Acórdão do Tribunal Tributário de 2ª instância para este STA sob a invocação dos artsº. 102º e segs. da LPTA.

Sabido que a iniciativa e o impulso processual, corolário do princípio dispositivo, incumbem às partes, o meio de reacção contenciosa escolhido pela recorrente ao abrigo do referido art.42º 1 alin.b) do ETAF rege-se, efectivamente pela disciplina normativa da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), que consagra no seu capítulo IX o regime aplicável aos recursos de decisões jurisdicionais.

Daí que a recorrente tenha recorrido da decisão da 2ª instância para este Supremo Tribunal ao abrigo do disposto nos artsº. 102º e segs. de tal diploma e que se integram no predito capítulo IX – “Recursos de decisões jurisdicionais”.

Como se escreveu no Acórdão desta Secção de 27.9.95 Rec.19.2879, “a partir do ETAF e da LPTA, a jurisdição fiscal (tributária e aduaneira) passou a ter por base não só o acto tributário (incluindo o aduaneiro - art.62º nº 1 alin.a) e 68º nº 1 alin.a) do ETAF) e outros actos análogos nos termos da lei, mas também actos administrativos em questões fiscais praticados pelo Governo Central e Governos Regionais e dos seus membros, mesmo que praticados por delegação e da Administração (fiscal e aduaneira) (artsº. 32º nº 1 e) e d), 33º nº 1 alíneas c) e d), 41º, nº 1 alin.b), 42º nº 1, alin.b) do ETAF e 118º nº 1 do C.P.T.”

Temos assim recursos com base em actos tributários e recursos com fundamento em actos administrativos em questões fiscais ou aduaneiras, e que logra correspondência nos arts. 131º e 130º da LPTA, respectivamente, recursos na jurisdição fiscal e meios comuns à jurisdição fiscal.

Decorre deste último normativo – que se reporta aos meios comuns à jurisdição fiscal – que aos meios processuais comuns à jurisdição

administrativa e fiscal são aplicáveis nesta última as normas estabelecidas no presente diploma para cada um daqueles meios (nº 1 do art. 130º).

Por seu turno, dispõe o nº 3 do mesmo artigo que o disposto no nº 1 abrange os recursos de decisões jurisdicionais proferidos nos respectivos processos.

Quer dizer que, segundo o nº 1 do art. 130º da LPTA, este diploma é aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e fiscal, sendo igualmente aplicável aos recursos das decisões jurisdicionais nos respectivos processos.

No caso dos autos que se iniciou com um processo contencioso que tem por base administrativos respeitantes a questões fiscais aduaneiras, aplicam-se ao recurso de decisão jurisdicional para este STA, nos termos referidos no art.130º, as normas estabelecidas na Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, máxime art.102º e segs., como de resto é expressamente invocado pela recorrente no próprio requerimento de interposição de recurso de decisão jurisdicional.

Dispõe o art.102º da LPTA que os recursos ordinários de decisões jurisdicionais se regem pela lei de processo civil, processando-se como agravos sem prejuízo do disposto no ETAF e na LPTA.

Por seu turno, prescreve o art.106º do mesmo diploma (LPTA) que é de 20 dias o prazo para apresentação das alegações a contar para o recorrente da notificação do despacho de admissão do recurso, o que no caso vertente não sucedeu.

Pronunciou-se a recorrente sobre a questão prévia suscitada pelo Exmº. Magistrado do Ministério Público defendendo a aplicação do § único do art.87º do Reg. do STA mas não tem razão e é contraditório com o que se expressou no requerimento em que interpôs o recurso.

Como muito bem assinala aquele Magistrado “o art.87º § único do RSTA só rege em recursos jurisdicionais de decisões de 1ª instância da jurisdição fiscal”, entendida esta em sentido lato, abrangendo a jurisdição aduaneira.

Ou seja o art.87º § único aplica-se apenas aos recursos jurisdicionais cujas decisões se iniciaram nos tribunais tributários de 1ª instância e Fiscais Aduaneiros por força do disposto nos arts.62º e 68º do ETAF, 167º, 169º e 171º nº 5 do C. P. Tributário.

Ora, como o presente recurso é um recurso contencioso e teve o seu início no tribunal tributário de 2ª instância ao abrigo do art.42º nº 1 alin.b) do ETAF, cuja tramitação a seguir é a estabelecida na LPTA (artsº. 24º e segs.), o recurso jurisdicional deve seguir a tramitação regulada pela LPTA, prevista nos artsº. 102º e segs. máxime 106º como já foi assinalado.

Tal disciplina normativa não consente que se extraiam efeitos diferentes, pelo simples facto de se ter declarado intenção de alegar no tribunal “ad quem” no requerimento de interposição de recurso jurisdicional, o que, como se disse, só é permitido aos recursos jurisdicionais que tenham o seu começo nos tribunais de 1ª instância.

Em suma, interposto que foi recurso de decisão do tribunal tributário de 2ª instância em processo de recurso contencioso e tendo-se declarado apresentar as alegações no tribunal ad quem - 2ª Secção do STA - quando não o podia fazer face ao disposto nos artsº. 102º e 106º da LPTA, embora tivesse sido admitido tal recurso, esta decisão não vincula o Tribunal Superior (art.687º nº 4 CPC “ex vi” art. 102º

da LPTA). E porque não foram apresentadas as alegações no prazo previsto no art.106º da LPTA, segue-se que o mesmo recurso tem de ser julgado deserto por falta de alegações, reafirmando-se, pois, que não é aplicável ao caso o § único do art.87º do Regulamento do STA por, em casos como o dos autos - recurso de decisão jurisdicional tirada de num recurso contencioso -, se ter de considerar revogado este último normativo, face ao disposto ao art.130º, 102º e 106º todos da LPTA.

Procede, assim a questão prévia suscitada sobre a deserção do recursos por falta de alegações, nos termos do nº 2 do art.690º do Cód. Proc. Civil “ex vi” do art.102º da LPTA.

Face ao exposto, acorda-se em julgar deserto o recurso interposto do Acórdão do tribunal tributário de 2ª instância para esta Secção de Contencioso do STA, com todas as consequências legais.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 50.000\$00 e 50% de procuradoria.

Lisboa, 15 de Maio de 1996. – Abílio Madeira Bordalo (Relator) – Ernâni Marques da Silva – Manuel Fernando dos Santos Serra. – Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 22 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional aduaneiro. Matéria de facto. Valor aduaneiro. Acto de fixação. Acto destacável. Liquidação a posteriori. Artºs 18º da LOSTA., 106º da C.R.P. e 209º e segs. do Contencioso Aduaneiro.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O S.T.A. não pode, como tribunal de revista, sindicat a fixação dos factos materiais da causa feita pela 2ª Instância.*
- II — *Não dando o acórdão recorrido por assente que o valor declarado pelo despachante foi fixado pelos funcionários aduaneiros, não pode proceder a alegação de que houve violação do artº 5º do Reg. (CEE) nº 1697/89, de 24 de Julho e 18º, nº 1 da LOSTA, feita sob consideração de que teria havido intervenção desses funcionários.*
- III — *Se a recorrente, podendo ter deduzido processo técnico de contestação não o fez, apesar de notificada do acto de fixação do valor, não pode ter havido lugar à violação dos artºs 209º e segs. do Contencioso Aduaneiro que regulam tal processo.*
- IV — *O S.T.A. não pode conhecer da questão de saber se o acto de fixação do valor aduaneiro é um acto destacável e susceptível de impugnação judicial autónoma se ela não lhe foi posta no recurso.*

Recurso nº 17 539. Recorrente: Raul Augusto Barbosa Viana Catela; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz-Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

I — Raul Augusto Barbosa Viana Catela, residente na Av. D. Carlos I, 42, 7º, Lisboa, dizendo-se inconformado com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância, de 92.06.09, que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa (1º Juízo), de 89.06.16, que, por seu lado, julgara improcedente a impugnação judicial por si deduzida, com fundamento em vício de forma e de violação de lei, este, além do mais por ter assentado num acto de correcção do valor aduaneiro ilegal e até inexistente, contra o acto de liquidação praticado pelo chefe de Serviço de Despacho da Alfândega de Lisboa no Bilhete de despacho nº 7675/83, da Delegação Aduaneira de Alcântara-Norte, do montante de 1 460 680\$00, dele recorre para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação.

I — Em apoio desta pretensão, a recorrente invoca os fundamentos sintetizados nas seguintes proposições conclusivas:

“1ª. O duto acórdão recorrido fez errada interpretação da matéria de facto e de direito em discussão, enfermando, portanto, de notória ilegalidade.

2ª. Com efeito, a autoliquidação inicialmente feita pela Recorrente, foi feita tendo como base os elementos relativos ao valor aduaneiro da embarcação fornecidos e fixados pelos funcionários intervenientes no despacho (Verificador e Reverificador) pelo que, nos termos legais, não podia ser alterada (artº 5º do Regulamento (CEE) nº 1697/89, de 24/7).

3ª. E a fixação do valor aduaneiro da embarcação por aqueles funcionários aduaneiros e na qual se fundamentava a autoliquidação efectuada pela Recorrente, constitui acto constitutivo de direitos, consolidado na Ordem Jurídica e, por isso, revogável (artº18º, nº 2 da LOSTA).

4ª. O novo valor aduaneiro atribuído à embarcação pelo Verificador e Reverificador intervenientes, enferma de nulidade, uma vez que foram preteridas formalidades legais essenciais do processo técnico de determinação do valor aduaneiro, pois a Recorrente foi impedida de contestar aquele valor, já que dele não lhe foi dado conhecimento, em conformidade com o estipulado no Contencioso Aduaneiro.

5ª. O acto recorrido fundamenta-se única e exclusivamente no novo valor aduaneiro atribuído à mercadoria, pelo que assenta assim errados pressupostos de facto e de direito, sendo, portanto, ilegal.

6ª. O acto recorrido, ao liquidar e exigir o pagamento de direitos aduaneiros à margem e em violação do legalmente disposto, viola o princípio da legalidade tributária.

Preceitos violados: Artºs 5º do Reg. (CEE) nº 1697/89, de 24/7; 18º, nº 2 da LOSTA; 209º e segs. do Contencioso Aduaneiro, e 106º da C.R.P.”

III — A autoridade recorrida não contra-alegou.

IV — O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer em que, argumentando, em síntese, que o recorrente

alegara vícios que se reportavam ao acto destacável da fixação do valor aduaneiro, que não havia sindicado, e não ao acto de liquidação impugnado, concluiu que o recurso não merece provimento.

V — Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

A — A matéria de facto.

A solução do pleito passa pela consideração do seguinte quadro fáctico que foi dado como provado pela instância recorrida:

a) Em requerimento de 15.04.83, o ora recorrente Raul Augusto Barbosa Viana Catela solicitou ao Ministro das Finanças e do Plano, ao abrigo do disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 8.º do Dec.-Lei n.º 135/83, a legalização da embarcação de recreio da sua propriedade “Manuxo” e em fibra de vidro.

b) Por despacho datado de 25.05.83, o Secretário de Estado do Orçamento nomeou dois funcionários aduaneiros — um verificador e um reverificador — para intervirem “tanto na avaliação como na últimação dos bilhetes de despacho” (das embarcações congéneres daquela a que se reportam os autos, esta incluída).

c) Em 15.11.83 iniciou-se o “bilhete de despacho de importação imediata, por declaração”, a que foi atribuído o número 7675 da Delegação Aduaneira de Alcântara-Norte.

d) Em 10.01.84 o ora recorrente, através do seu despachante oficial, solicitou o processamento do bilhete de despacho, declarando que o mesmo se encontrava abrangido pelos n.ºs 1 e 2 do art.º 8.º do Dec.-Lei n.º 135/83, de 19.03.

e) Em 15.11.83 o despachante declarou no mesmo bilhete que à embarcação em causa correspondia o artigo pautal 89.01.921, atribuindo-lhe o valor de 1 150 000\$00, procedendo, logo de seguida, à contagem dos direitos e demais imposições aduaneiras em dívida, e liquidando, em conformidade, a colecta de 322 725\$00.

f) Em 29.03.85, a Direcção de Serviços de Tráfego, Armazenagem e Benefícios Fiscais formulou à Direcção-Geral das Alfândegas uma proposta de constituição de uma “Comissão Tripartida” destinada a apurar o valor tributável de numerosas embarcações submetidas a despacho ao abrigo do disposto no art.º 8.º do Dec.-Lei n.º 135/83; isto considerando que o carácter excepcional de que se revestiu essa medida legislativa, no sentido de permitir a resolução perante as Alfândegas obrigava ao maior rigor fiscal na sua aplicação; isto para além de propor uma série de medidas excepcionais destinados à prova da propriedade das embarcações — confirmação; data da entrada no País, prova da filiação em associações do ramo por parte dos interessados, classificação pautal dessas embarcações, intervenção dos verificadores e reverificadores, e, bem assim, regras atinentes à composição e funcionamento de tal Comissão.

g) Por despacho datado de 29.04.85, o Secretário de Estado do Orçamento determinou a constituição dessa “Comissão Tripartida” proposta pelo Director-Geral das Alfândegas “para se proceder à clarificação e eventual revisão do valor aduaneiro e à consequente últimação dos bilhetes de despacho processados até 31 de Maio p.f.” (entre os quais aquele a que se reportam os autos).

h) Essa Comissão seria integrada por três árbitros, sendo um designado pelas Alfândegas, outro pelo importador e o terceiro pela Inspeção-Geral de Navios que serviria de Presidente.

i) Através do ofício n.º 1778 de 13.03.86, do Director dos S.T.A. e Benefícios Fiscais remeteu ao Director da Alfândega de Lisboa,

“fotocópia global do relatório elaborado pela “Comissão Tripartida” aludida e, bem assim, do Anexo B” (Avaliação do preço de custo — tabela de resultados).

j) Desse anexo consta o valor atribuído à embarcação do ora recorrente, como sendo o de 7 720 000\$00 e nesse ofício propõe-se a notificação do despachante oficial para tomar conhecimento desse valor e para proceder à regularização da situação aduaneira respectiva.

l) Ainda com data de 13.03.86, exararam em tal proposta despacho de concordância quer o Director-Geral das Alfândegas, quer o Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais.

m) Com data de 17.03.86, o funcionário encarregado de proceder à aludida notificação exarou no rosto do sobredito ofício — proposta n.º 1778 a seguinte informação: “. . . nesta data dei conhecimento verbal e por fotocópias das peças do processo ao despachante oficial Sr. Martins dos Santos”.

n) Na mesma data de 17.03.86, o despachante oficial (representante do ora recorrente) declarou no mesmo documento e imediatamente por debaixo da citada informação o seguinte: “Tomei conhecimento — 17.03.86”.

o) Ainda nessa mesma data de 17.03.86, o Director da Alfândega de Lisboa nomeou o verificador e reverificador para os bilhetes em análise os licenciados Manuel Oliveira Barbosa (este mais tarde substituído) e Oliveira e Silva, respectivamente.

p) Em 25.06.86, a D.S.T.A. e Benefícios Fiscais propôs à Direcção-Geral das Alfândegas que o pagamento dos direitos relativos às embarcações em apreço deveria ser efectuado de harmonia com o preço normal fixado pela supracitada Comissão Tripartida, por bilhete de acréscimo a processar de harmonia como o art.º 102.º da Reforma Aduaneira, não sendo de admitir a prestação de garantias ao abrigo do disposto no art.º 95.º do mesmo diploma, tendo em atenção o carácter excepcional do Dec.-Lei n.º 135/83.

q) Tal proposta foi homologada por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais datado de 2.06.86.

r) Por despacho de 13.03.86, o Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais concordou com a proposta da D.G. das Alfândegas no sentido de que a intervenção dos novos funcionários a nomear nos bilhetes de despacho, depois de devidamente corrigidos através dos competentes bilhetes de acréscimo, deveria limitar-se à conferência da declaração e da liquidação, já que os barcos, devido à sua dispersão e tendo em conta a intervenção da Comissão Tripartida (onde se encontrava incluído um funcionário das Alfândegas) deverão os mesmos, face à sua natureza e ao facto de se encontrarem bem definidos no mesmo relatório, ser considerados como verificados” (sic).

s) Com data de 10.02.87, o Sr. Verificador nomeado interveio e participou no bilhete de despacho supramencionado o seguinte: “. . . de harmonia com o valor que foi atribuído à presente embarcação pela Comissão Tripartida, foi cobrada a menos a importância de 1 840 205\$00...”.

t) Tal participação mereceu a concordância do Sr. Reverificador, o qual exarou no bilhete, logo a seguir, a seguinte declaração: “Concordo com a participação que antecede.

Em 10.02.87”.

u) De seguida o Sr. Chefe de Serviço de Despacho lavrou no bilhete o seguinte despacho:

“Proceda-se ao pagamento da importância devida, conforme despacho do Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 25.8.86, no prazo de 10 dias.

Em 20.3.87”.

v) Com data de 21.4.87, foram, pelos serviços aduaneiros, lançados no bilhete de despacho as seguintes informações e pedido:

“... o importador pretende impugnar contenciosamente o pagamento ordenado, recorrendo nos termos do artº 68º do Dec.-Lei nº 129/84, de 27/4 ...

... solicito a V.<sup>a</sup> Ex.<sup>a</sup> se digne autorizar o processamento do bilhete adicional para no mesmo ser averbada a caução”.

x) Tal pedido foi deferido por despacho do C.S. Despacho datado de 21.4.87.

z) Em 22.4.87, foi averbada no bilhete a seguinte informação: “foi processado bilhete adicional nº de ordem 1871 nesta data”, B — A decisão recorrida.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso interposto da sentença da primeira instância por, em síntese, haver entendido que o recorrente, ao alegar vícios que se reportavam ao acto destacável da fixação do valor aduaneiro, prejudicial do da liquidação que se havia consolidado na Ordem Jurídica por falta de impugnação, deixaria incólume a legalidade do acto condicionado ou prejudicado da liquidação.

C — As questões decidendas.

São as seguintes as questões submetidas ao conhecimento deste tribunal *ad quem*: a de saber se a autoliquidação feita pela recorrente teve por base o valor aduaneiro atribuído por dois funcionários aduaneiros e se, por virtude disso, a liquidação impugnada violou o artº 5º do Reg. (CEE) nº 1697/89, de 24 de Julho; a de saber se o valor ficado pelos mesmos funcionários aduaneiros é um acto constitutivo de direitos e irrevogável nos termos do artº 18º, nº 2 da L.O.S.T.A.; a de saber se foram preteridas formalidades legais na determinação do valor por a recorrente não haver sido notificada dela; a de saber se foi violado o princípio da legalidade tributária e, finalmente, a de saber se foram violados os artºs 209º e segs. do Contencioso Aduaneiro.

D — A fundamentação.

1. A questão de facto.

Como se colhe da enunciação das questões decidendas, a recorrente constrói toda a sua argumentação partindo do princípio de que, ao contrário do decidido nas instâncias, a autoliquidação efectuada pela recorrente foi elaborada a partir de um valor aduaneiro da embarcação que havia sido determinado pelos funcionários aduaneiros (verificador e reverificador), que teriam agido a coberto de despacho do Secretário de Estado do Orçamento, notificado na al. a) do probatório.

Está, deste modo, colocada uma questão de facto, sustentando a recorrente ter havido erro na fixação dos factos materiais da causa por banda das instâncias.

Todavia, sobre ela este Supremo não pode emitir qualquer censura, por, neste caso, apenas deter os poderes de tribunal de revista, nos termos do artº 21º, nº 4 do E. T. A. F., já que estamos perante

uma causa inicialmente julgada pelo tribunal fiscal aduaneiro, e neste recurso o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser invocado como seu fundamento, salvo havendo ofensa de disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixa a força de determinado meio de prova, excepção esta a que, todavia, a recorrente não se agarra.

Porque assim, improcede a questão de facto.

2. A questão da violação do Reg. (CEE) 1697/89.

Perante o que vem de ser dito, temos que todas as demais questões têm de ser encaradas e resolvidas à luz dos factos fixados no acórdão recorrido.

Ora, não resultando da matéria fáctica apurada que o valor aduaneiro da embarcação que foi declarado no bilhete de despacho de importação por declaração pelo despachante oficial tivesse sido previamente determinado pelos funcionários aduaneiros, agindo em cumprimento do despacho referenciado na alínea c) do probatório, também não é possível invocar-se a violação do artº 5º do citado Regulamento, por ele, tal como a recorrente alega, pressupor uma intervenção das autoridades aduaneiras.

Sendo apenas possível concluir do quadro fáctico apurado ter havido uma autoliquidação da recorrente, em bilhete de despacho de importação imediata por declaração, e dispensando esta, antes da fase da verificação, reverificação e conferência final, a intervenção desses funcionários, haverá de concluir-se não poder verificar-se a violação daquele preceito de direito comunitário, dado ele pressupor uma liquidação prévia feita pelos funcionários aduaneiros.

Improcede, pois, tal questão.

3. A questão da violação do artº 18º, nº 1 da L.O.S.T.A.

Decidida nos termos expostos a questão precedente, logo se vê ter ficado prejudicada a questão da violação do artº 18º, nº 1 da L.O.S.T.A.: é que ela está construída sobre o pressuposto de que, por virtude da intervenção dos referidos funcionários, o acto de autoliquidação seria já o acto de conformação da administração aduaneira com a liquidação do contribuinte; que ela seria o acto definitivo, constitutivo de direitos.

De qualquer modo, sempre se dirá que o invocado preceito não é aplicável no domínio dos impostos.

Neste campo, os actos tributários estão sujeitos a regras próprias: eles poderão ser praticados, dentro do prazo de caducidade dos impostos, sempre que se verifiquem as situações que autorizem, de acordo com o respectivo regime legal, a liquidação adicional ou correctiva, mesmo que, inclusivamente, já tenha sido pago o imposto (cfr., artºs 111º e 113º C.I.M.S.I.S.D.; 81º, 82º e 84º C.I.R.S.; 77º a 79º do C.I.R.C.; 20º e 21º do C.I.V.A.; 33º do C.P.T. 98º a 104º da Reforma Aduaneira e, entre outros, os Acs. deste tribunal, de 94.10.06, *in Rec. 17 401*; de 92.02.05 e de 92.02.26, *in Recs. 13 700 e 13 844*, ambos *in Ap. D.R. de 94.01.31*, págs. 64 e 95).

Também este fundamento do recurso improcede.

4. A questão da preterição das formalidades legais.

Face ao que vem relatado no probatório (als. g) e h)), a recorrente foi notificada do acto de determinação do valor da embarcação, através do seu despachante oficial.

Se porventura essa notificação não continha todos os elementos relativos à fundamentação do acto, o direito que lhe assistia era o de lançar mão do meio procedimental regulado no artº 31º da L.P.T.A.

De qualquer forma, a insuficiência da notificação não se confunde com a insuficiência da fundamentação do acto administrativo-tributário e não atinge, como esta, a validade do mesmo.

Fracassa, pois, também este fundamento do recurso.

5. A questão do respeito pelo princípio da legalidade tributária.

Estriba-se a recorrente para alegar a pretensa ofensa deste princípio consagrado no art.º 106.º da C.R.P. na asserção de que o valor aduaneiro da embarcação e a liquidação efectuada com base nele violaria os art.ºs 5.º do Reg. (CEE) n.º 1697/89 e 18.º, n.º 1 da L.O.S.T.A.

Já se viu que não colheram sufrágio tais imputações e, sendo assim, também não pode considerar-se existir a violação deste princípio fundamental.

6. A questão da violação dos art.ºs 209.º e segs. do Contencioso Aduaneiro.

Deixando de parte a questão de saber se a recorrente poderá agora alegar a violação de tais preceitos quando, segundo a tese do acórdão recorrido e que também se sufraga — e que ela não ataca —, o acto de fixação de um valor diferente do declarado no bilhete de despacho de importação imediata por declaração é um acto destacável para efeitos de impugnação judicial, o certo é que se pode afirmar que não se verificou qualquer violação desses preceitos pela simples razão de, não havendo a recorrente lançado mão do processo técnico de contestação, neles regulado, ela não poder existir.

Na verdade, tendo a recorrente sido notificada da determinação do novo valor aduaneiro da embarcação, incumbia-lhe desencadeá-lo e não o fez.

Temos de concluir, portanto, também pela improcedência desta alegação.

Perante o fracasso de todos os fundamentos alegados no recurso, a solução só pode ser a do seu não provimento e a da confirmação do decidido no acórdão recorrido.

Aliás, no mesmo pendor decidiram, em questões idênticas à dos autos, ente outros, os Acs. deste tribunal, de 92.09.30, 94.11.16, 94.05.04 e 94.10.06, *in*, respectivamente, Recs. 14 503, 17 630, 17 632 e 17 401.

VI — Destarte, atento tudo o exposto acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60 %.

Lisboa, 22 de Maio de 1996. — Benjamim Silva Rodrigues — Manuel Fernandes Dias — Agostinho Castro Martins. — Fui presente, João Manuel Lopes de Sousa.

## Acórdão de 22 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Conclusões da alegação do recurso. Improcedência.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — No recurso interposto de uma decisão jurisdicional, as conclusões da respectiva alegação têm de corporizar os eventuais vícios de forma ou de fundo - da decisão recorrida, não podendo limitar-se a atacar o acto tributário que fora impugnado.*

*II — Assim, ao recorrer de um Acórdão do T.T. de 2.ª Instância para o STA, não pode o recorrente limitar-se a reproduzir as conclusões apresentadas no recurso para aquele tribunal, alheando-se, totalmente, dos fundamentos do aresto recorrido.*

*III — Se assim proceder, tais conclusões são ineficazes para obter a censura jurisdicional do tribunal superior, com a conseqüente improcedência do recurso.*

RECURSO N.º 20.160 de que é recorrente Estoril Sol S.A e recorrida a Fazenda Pública e de que foi RELATOR o Exm.º Cons.º. Dr.º. COELHO DIAS.

Acordam, em conferência, na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. “Estoril-Sol, S. A.”, inconformada com o acórdão de fls. 103, de 2.ª Instância, que negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do T. T. Aduaneiro de Lisboa, a qual mantivera o acto de liquidação de direitos, aduaneiros, IVA e demais imposições, no total de 26.079\$00, de que havia recorrido, vem, agora, interpor recurso desse aresto para este STA, assim concluindo, em síntese, a sua alegação.

a) O art.º 34.º do DL. 48.912, de 1 de Março 69, e o art. 84.º do DL. 422/89, de 2 Dez., criaram um regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) Regime esse vertido para o contrato relativo à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.6.85;

c) Este regime, já consagrado no DL. 14.643, de 3 de Dez. 87, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força daquele regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) Tal regime abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, pois o importador se encontra, neste caso, numa relação directa com o Estado, como sucedia no imposto de transacções;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por tal regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda que esse regime abrange o IVA e direitos aduaneiros, dadas as características especiais daquele imposto e as obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, pelo Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto, não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão para a liquidação efectuada;

i) Fundamentação tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava estar a decidir contrapretensão expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) Por tudo, o acto recorrido padece de vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma devendo ser, por isso, anulado;

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no art.84º do DL.422/89, de 2 Dez.; no art.406º, 1, do C.Civil, e no art.1º do DL.256-A/77, de 17 de Junho;

— Deve pois ser revogada, como é de justiça.

1.1. Não houve contra-alegações e, neste STA, o Exmº. Magistrado do MºPº emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

1.2. Colhidos os vistos, cumpre decidir.

2. Como se vê do acórdão recorrido, a fls.103, depois de fixada a factualidade julgada pertinente, apreciaram-se os vícios imputados ao acto de liquidação e que a sentença da 1ª instância julgara in-existent, interpretando-se e aplicando-se as normas jurídicas com base na argumentação daquele aresto constante e que conduziu à conclusão de a decisão da instância dever manter-se, improcedendo o recurso dela interposto.

2.1. E é desse acórdão do T.T. de 2ª Instância que vem interposto, agora, recurso para este STA, com os fundamentos constantes das conclusões da respectiva alegação, de fls.126, sintetizados supra — ponto 1.

2.2. Ora, como é sabido, o recurso traduz-se num pedido de revisão da legalidade ou ilegalidade de decisão judicial, a fazer por um órgão judicial (superior hierarquicamente), ou pelo mesmo, em face de especiais razões e argumentos, no caso do recurso extraordinário de revisão (art.772º, nº1, do CP.Civil) — cfr. Castro Mendes, "Recursos", Ed. da AAFDL, 1980, pág.4).

E, de harmonia com o estatuído no art.690º, 1, do CP.Civil, como pacificamente se tem entendido, quer na doutrina, quer na jurisprudência, o âmbito e o objecto do recurso são fixados pelas conclusões formuladas na respectiva alegação, apenas havendo que conhecer, no tribunal "ad quem", da decisão recorrida e dos vícios, de forma ou de fundo, que lhe são imputados, ressalvadas as questões de conhecimento officioso.

Recorre-se para se reagir contra uma decisão jurisdicional que se considera não estar conforme à lei; para um tribunal superior se pronunciar sobre a decisão judicial proferida por um tribunal inferior, que, no entender do recorrente, violou a lei, por enfermar de vício de forma — nulidades ou inexistência — ou de fundo — erros de julgamento (cfr. "Direito Processual Administrativo Contencioso", de Ferreira Pinto e Guilherme da Fonseca, págs.127 e segts).

Assim, quando as conclusões da alegação do recorrente se alieiam da decisão recorrida, não se lhe referindo, nem criticando a fundamentação em que se baseou, são as mesmas ineficazes para a pretensão de sobre aquela recair o juízo de legalidade em que se traduz a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.

E é o que acontece no caso dos autos.

Efectivamente, conforme se constata do confronto entre a decisão recorrida e as conclusões do recurso, nestas não se põe em crise a fundamentação de direito do aresto da 2ª Instância, que serviu à decretada improcedência do recurso.

Nem tal é possível, pois que, comparando as conclusões da alegação do presente recurso com as constantes de fls. 64/67, se verifica serem cópia quase fiel "destas últimas, repetindo-se a argumentação que servira ao recurso para o T.T. de 2ª Instância e não faltando, sequer, a final, o pedido de revogação da sentença recorrida.

Não cabendo, aqui, averiguar das razões de tão anómalo procedimento, nem, por isso, criticá-lo, certo é que não podem deixar de extrair-se do mesmo as consequências já referidas ou seja, a total improcedência do interposto recurso, sem necessidade de outras considerações.

3. Pelo exposto, nega-se provimento ao presente recurso jurisdicional.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 70 %.

Lisboa, 22 de Maio de 1996. — João José Coelho Dias (Relator) — Benjamim Silva Rodrigues — Vítor Manuel Marques Meira. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 29 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Objecto. Fundamentos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O objecto do recurso jurisdicional é a decisão judicial recorrida.*

*II — As alegações devem atacar a validade da pronúncia judicial ou os seus fundamentos de facto ou de direito.*

*III — Não tendo o recorrente atacado os fundamentos da decisão judicial recorrida, mas os do acto administrativo de que ela conheceu, aqueles permanecem incólumes e o recurso jurisdicional improcede.*

Recurso n.º 12 155. Recorrente: Tinoco & Filho, L.da; Recorrido: Director de Serviços de Tráfego, Armazenagem e Benefícios Fiscais; Relator: Juiz-Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

I — Tinoco & Filho, Lda, contribuinte n.º 500284270, com sede na Rua Justino Teixeira, n.º 307, Porto, dizendo-se inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância, de 98.11.29, que negou provimento ao recurso contencioso de anulação que perante ele havia interposto do despacho proferido em 05.07.85 pelo Director de Serviços de Tráfego, Armazenagem e Benefícios Fiscais, que, usando de competência delegada, lhe indeferiu um pedido de isenção

de direitos e de sobretaxa de importação formulado em 84.05.02, dele recorre para este Supremo Tribunal, pedindo o provimento do recurso e a anulação do acto recorrido.

II — Em apoio desta pretensão, a recorrente invoca os fundamentos que sintetizou nas seguintes proposições conclusivas:

“a) No despacho recorrido indeferiu-se a concessão dos benefícios relativos à importação de uma máquina com o fundamento de que a indústria nacional poderia produzir uma máquina semelhante;

b) Porém, na respectiva fundamentação não se descortinam quaisquer factos ou elementos em que se possa alicerçar tal conclusão;

c) Tal fundamentação, nos termos em que é feita, é manifestamente insuficiente;

d) E é também inexacta, na medida em que nenhum fabricante nacional produz tal tipo de máquinas, como se comprovou através das declarações da Cimaf e dos demais importantes construtores nacionais de máquinas, sendo certo também que a autoridade recorrida não indicou a existência de qualquer fabricante que ousasse produzir tal tipo de máquina, nem impugnou sequer os factos alegados pela recorrente nem as declarações da Cimaf.

e) Não produzindo a indústria nacional máquinas com idênticas características, deveria a recorrente beneficiar de isenção de direitos e de sobretaxa, pelo que decidindo em sentido contrário o despacho em causa e o acórdão recorrido violaram designadamente o disposto no D.L. nº 133/83, de 18.3.83, nº 2 do D. L. 256-A/76, de 17/6 e demais legislação aplicável”.

III — A autoridade recorrida não contra-alegou.

IV — O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal Emitiu parecer em que, sustentando não terem os factos provados sob as alíneas g) e i) do probatório potencialidade probatória bastante para ilidir a presunção de legalidade do acto da administração, opinou pelo não provimento do recurso.

V — Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

A — O acórdão recorrido.

No acórdão recorrido decidiu-se não conhecer do vício de forma imputado ao acto recorrido, em virtude dele apenas ter sido alegado nas alegações finais do recurso contencioso e, havendo-se conhecido do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, traduzido em não produzir a indústria nacional máquinas idênticas ou de qualidade semelhante, ao contrário do afirmado no acto recorrido, considerou-se não ter a recorrente conseguido afastar com as provas carreadas para os autos a presunção de legalidade do acto administrativo quanto à existência deste pressuposto de facto.

B — A matéria de facto.

Em sede de facto, o acórdão recorrido deu por assente o seguinte quadro:

a) Por requerimento datado de 2.5.84 e entrado na D. G. Indústria em 17.5.84, a recorrente solicitou ao Ministro das Finanças e do Plano a isenção de sobretaxa de importação para a importação de Itália de “uma máquina para o corte simultâneo de chapa metálica em rolos com comandos electrónicos”;

b) Tal isenção foi requerida “ao abrigo do D.L. nº133/83, de 18/3/83”;

c) A tal importação correspondeu o bilhete de despacho nº 31 626, de 2.05.84 da Alfândega do Porto;

d) Sobre tal requerimento, exarou a D. G. Indústria o seguinte parecer:

“Trata-se de bens de equipamento directamente produtivos, estando a indústria nacional em condições de produzir, à data da importação, materiais idênticos ou de qualidade semelhante”;

e) Remetido o processo à D. G. das Alfândegas foi aqui pelos respectivos serviços emitido o seguinte parecer:

“Face à informação da D. G. Indústria . . . parece de indeferir o presente pedido de isenção de sobretaxa de importação”.

f) Sobre este último parecer recaiu o seguinte despacho da entidade recorrida:

“Concordo. Indeferido nos termos propostos. Em 5 de Julho de 1985. Por delegação ministerial”.

g) Em 31.07.85 o “Centro de Cooperação dos Industriais de Máquinas e Ferramentas”, com sede no Porto, remeteu à ora recorrente a carta inserta a fls 9 na qual informa que em resposta a uma carta nesse sentido endereçada em 30.07.85 pela recorrente “não tem conhecimento de construtores de máquinas, seus associados ou outros que se dediquem à fabricação daquele tipo de máquinas” (sic), tipo esse na mesma referenciado como sendo “máquina para o corte simultâneo de chapa metálica em rolos (longitudinal e transversal) de alta precisão dimensional com comandos electrónicos e motor eléctrico acoplado”.

h) Nessa mesma carta o sobredito Centro sugeriu à recorrente uma consulta às empresas especializadas em tesouras e guilhotinas que eram as seguintes: “Adira-Porto”, “Cerlei-Matozinhos”, “Colep-Vulcano-Matozinhos” e “Guifil-S. Mamede de Infesta”;

i) Com as respectivas alegações finais a recorrente juntou cartas remetidas pelas três últimas firmas citadas na precedente alínea dadas respectivamente de 10.9.85, 28.8.85 e 11.9.85 nas quais informam nunca terem produzido a máquina a que reportaria a carta-consulta da remetente, sem contudo identificarem a máquina objecto da consulta.

C — A fundamentação.

Como se acolhe do exame das conclusões acima transcritas e que constituem a síntese do arrazoado alegatório, a recorrente não ataca o desacerto da decisão recorrida para este Supremo Tribunal que é o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao recurso contencioso do acto sindicado que para ele interpôs.

Sendo os recursos jurisdicionais meios processuais de impugnação das decisões proferidas pelos tribunais (artº 676º do C. P. C.), necessário se torna que os fundamentos alegados no recurso tenham como efeito ou a invalidação da pronúncia judicial efectuada ou da infirmação dos seus fundamentos (artº 690º, nº 1 do C. P. C.).

Neste último caso, os fundamentos do recurso apresentam-se como uma antítese daqueles em que se apoia a decisão recorrida: o recorrente há-de pretender demonstrar que o tribunal recorrido errou, ou no julgamento da matéria de facto, por virtude, v. g., da violação das regras sobre o valor legal das provas ou da formação de convicção, ao abrigo do princípio da livre apreciação, em dessintonia com as máximas de experiência, os documentos, depoimentos e outras provas, ou no julgamento da matéria de direito, por virtude de errada determinação e aplicação da lei.

Não foi esse o caminho que a recorrente seguiu: no ataque desferido no recurso, a recorrente continuou a discreter sobre os vícios do acto recorrido como se ele fosse o objecto imediato da censura a fazer pelo tribunal de recurso e não diz uma única palavra tendente a demonstrar que a decisão recorrida errou, porquê e aonde.

Não tendo a decisão recorrida decretado a anulação do acto, por, quanto ao vício de forma, não ter de conhecer dele e, quanto ao vício de violação de lei, por ter considerado não provado que tivesse havido erro quanto aos pressupostos de facto do acto sindicado, a impugnação do recurso teria de passar, querendo-se atacar o mérito da decisão, pela demonstração da ilegalidade destes julgamentos do tribunal *a quo*.

Tendo-se contraposto os fundamentos alegados aos do acto administrativo recorrido e não aos do acórdão recorrido, estes ficaram incólumes e, consequentemente, também o decidido com base neles (cfr. neste sentido, entre muitos outros, o Ac. deste tribunal, de 95.10.11, *in Rec.* 19.434).

VI — Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de 40.000\$00 e procuradoria de 60%.

Lisboa, 29 de Maio de 1996. — Benjamim Silva Rodrigues — Manuel Fernandes Dias — Domingos Brandão de Pinho — Jorge Manuel Lopes de Sousa.

## Acórdão de 29 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Contencioso Aduaneiro. Nulidade da decisão. Princípio da livre circulação das mercadorias-arts. 3, alínea a), 9 e 12 do Tratado da CE.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — Não se verifica a nulidade da decisão quando a questão invocada foi devidamente apreciada.
- 2 — O princípio da livre circulação das mercadorias — arts. 3, alínea a), 9 e 12 do Tratado da CE — exige que não haja aumento ou agravamento da tributação entre os Estados membros.
- 3 — Se não houve alteração dos direitos aduaneiros, taxas, posições pautais não há violação aos arts. 3, alínea a), 9 e 12 do Tratado da CE e, por isso, não há fundamento para o reenvio do processo do TJCE nos termos do art. 177 do citado Tratado.

Recurso nº 19.535, em que é Recorrente Roca-Cerâmica e Comércio, SA e Recorrida Fazenda Pública, e de que foi Relator o Exmº Consº. Dr. RODRIGUES PARDAL.

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

Nova Cerâmica da Madalena, SA, cf 500203466, com sede em Madalena, Colmeias, Leiria, veio interpor impugnação da liquidação de receitas tributárias aduaneiras registada em 5.3.91 pela Delegação de Vilar Formoso, de 16.01.91, 14.01.91 e 8.03.91 pela Delegação Aduaneira da Figueira da Foz, com os fundamentos seguintes:

A impugnante dedica-se à fabricação de artigos cerâmicos.

Importou de Espanha 44 volumes de mecanismos completos para autoclismos, em matéria plástica procedentes e originárias de Espanha.

Levantando-se questões sobre a posição pautal, o Tribunal Técnico Aduaneiro por acórdão nº 3907 de 31.5.90, atribuiu-lhe a classificação que dava origem a taxa *ad valorem* de 7,5 % CEE para 1989 e 6 % para 1990, de que se discorda por haver lugar à cobrança de direitos aduaneiros quando depois da entrada de Portugal na CEE não deviam ser devidos, por já o não serem em 1985 o que acarreta violação do art. 12 do Tratado de Roma por constituir uma afronta ao princípio da livre circulação de mercadorias, contrariando o estatuído nos arts. 3, alínea a) e a do mesmo Tratado.

A digna representante da Fazenda Pública na sua resposta manifestou-se pela improcedência da impugnação.

O digno representante do Ministério Público emitiu parecer no sentido da improcedência da impugnação.

O Mº Juiz do Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto julgou improcedente a impugnação por a decisão do Tribunal Técnico Aduaneiro sobre a classificação pautal se ter tornado caso resolvido, uma vez que não foi impugnada e não haver violação do princípio comunitário de livre circulação de mercadorias previsto no art. 12 do Tratado de Roma, dado que não houve alteração do quadro legal dos direitos, mas sim modificação da classificação pautal.

A impugnante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância que, por acórdão de 6.7.94 negou provimento ao recurso.

Deste acórdão interpôs a impugnante recurso para este Supremo Tribunal formulando as conclusões seguintes:

I. Considerando que, na interpretação e aplicação do art. 12 do Tratado de Roma, há que atender primordialmente a um critério teleológico tendente a que o princípio nessa disposição consagrado produza um pleno efeito útil, a recorrente (R) sustenta que independentemente da classificação pautal a atribuir às mercadorias que importou de Espanha, sujeitas ao regime geral de tributação dos produtos da CEE, os actos de liquidação impugnados estão feridos de violação de lei, na medida em que determinam a cobrança de direitos aduaneiros por essas importações.

II. Quando, conforme vem alegado desde a petição inicial, no ano anterior à adesão de Portugal às Comunidades, e designadamente em 1.1.95, as mercadorias comunitárias com a natureza das que estão em causa, originárias da CEE, eram importadas no nosso País sem cobrança de direitos aduaneiros, por força de doutrina que se encontrava então estabelecida, com força obrigatória para os serviços competentes para a tributação.



III. Complexivos embora, a matéria referida na conclusão II tem natureza factual, e o seu conhecimento é necessário ao julgamento da causa segundo uma das teses jurídicas em confronto.

IV. Aderindo a uma solução de direito a que era indiferente a comprovação da matéria factual aludida, nem a sentença do TFA nem o acórdão do TT2 tomaram posição explícita em relação a ela.

V. Com o que incorreram na nulidade prevista no art. 144, nº 1, do CPT e no art. 668, nº 1, alínea *d*), do CPC, de conhecimento oficioso nos termos do art. 712º, nº 2, do CPC, por não terem definido nos autos factos susceptíveis de permitirem a decisão da causa de acordo com as várias soluções possíveis da questão de direito.

VI. O princípio comunitário da livre circulação de mercadorias, fundamentalmente consagrado no art. 12 do Tratado de Roma, deve ser teleologicamente interpretado com o sentido de que se opõe a toda a efectiva reintrodução ou agravamento da tributação aplicável, em concreto, em determinado Estado membro, a cada tipo de produto comunitário, tomando como referência o tratamento tributário que realmente lhe era aí conferido aquando da integração.

VII. Tanto proibindo a reintrodução ou agravamento que resultem de actos legislativos como os que decorram de práticas da Administração.

VIII. Ao entender que essa proibição se limita à publicação de novos diplomas legislativos que introduzem ou agravem direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente nas trocas comerciais recíprocas, fez o acórdão recorrido errada interpretação da referida disposição do Tratado de Roma, bem como dos seus arts. 3, alínea *a*), e 9.

IX. Violando também o disposto nos arts. 189 e 190 do Tratado de Adesão de Portugal e Espanha às Comunidades Europeias, ao não reconhecer que os direitos aplicáveis por Portugal, durante o período transitório de integração, às mercadorias comunitárias, não se encontrando previstos em pautas legalmente aprovadas, deveriam calcular-se por redução de um direito de base correspondente ao efectivamente aplicado, a cada produto, em 1.1.85, direito este que resultava tanto dos preceitos legais então vigentes como da aplicação deles feita pela Administração.

X. Não podendo o tribunal de recurso substituir-se ao tribunal recorrido, terão os autos de baixar a este para ampliação da matéria de facto, definindo previamente aquele direito aplicável, em face dos elementos presentes tal lhe for possível.

XI. A questão de direito a decidir traduz-se na interpretação de disposições do Tratado da CE e de outros actos adoptados por instituições da Comunidade, pelo que a sua sujeição ao julgamento de um órgão jurisdicional cuja decisão não seja susceptível de recurso jurisdicional de direito interno determina o obrigatório reenvio, por este, ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, para apreciação a título prejudicial, nos termos do disposto no art. 177 do Tratado referido.

XII. O que, no caso, se justifica tanto mais quanto a interpretação da disposição de direito comunitário originário em causa perfilhada pelos tribunais nacionais que já se pronunciaram sobre a pretensão da R parece afastar-se da jurisprudência comunitária conhecida.

XIII. Decidido o direito e apurados os factos, devem as decisões das instâncias ser revogadas e os actos impugnados anulados, consequentemente, se devolvendo à R as quantias por via deles cobrados,

acrescidos de juros indemnizatórios contados à taxa anual de 15%, desde a data do pagamento até à efectiva devolução.

O digno representante da Fazenda Pública na contra-alegação manifesta-se pela confirmação do acórdão recorrido.

O distinto magistrado do Ministério Público é de parecer que não se verifica a nulidade de sentença aludidas nas conclusões 2 a 5, pois o acórdão recorrido (cfr. a sua parte III, pág. 219 vº, 220 e 220 vº) conhece das questões nelas referidas e que deve consultar-se o TJCE uma vez que a R questiona a interpretação dada pelas instâncias aos arts. 3, alínea *a*), 9 e 12 do Tratado de Roma, ordenando-se a suspensão da instância.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

1. O acórdão recorrido deu como provada a seguinte matéria de facto:

*a*) A R é uma sociedade anónima que se dedica à fabricação de artigos cerâmicos;

*b*) A R importou, em 24.11.89, 44 volumes de mecanismos completos para autoclismos, em matéria plástica, procedentes e originários de Espanha, destinados a ser incorporados em reservatórios que produz e que lhe haviam sido remetidos pela firma «Compania Ro-ca» — Radiadores, SA, com sede em Barcelona;

*c*) A R classificou a mercadoria importada pelo Código Pautal 84798990000990, livre de direitos de importação de mercadoria originários dos Estados Membros da CEE;

*d*) O conferente do despacho não concordou com essa classificação, classificando-o pelo art. pautal 84818069090900, a que correspondia em 1989, para importação da CEE, a taxa *ad valorem* 7,5 %;

*e*) A impugnante instaurou processo técnico de contestação junto do Tribunal Técnico Aduaneiro de 1ª instância, tendo este proferido o acórdão nº 8907, de 31.5.90, publicado pela Circular nº 270/90, II série da DGA, de 12.11.90, considerando os artigos importados pelo artigo pautal 84818019090000 (válvulas de específica aplicação sanitária) a que corresponde ao ano de 1989, a taxa *ad valorem* de 7,5 e, em 1990, a de 6 % para importações de Estados membros da CEE;

*f*) O acórdão referido transitou em julgado;

*g*) Na pendência do processo referido na alínea *c*), a impugnante importou temporariamente pela Delegação Aduaneira da Figueira da Foz, remessa de igual mercadoria e com a mesma origem através dos DV nºs 6269 de 15.11.89, 275, de 15.1.90 e 690, de 31.1.90;

*h*) Ainda na pendência do mesmo processo, a R introduzira no consumo mais 18 remessas de igual mercadoria, com a mesma origem através de DVs de 13.2.90 a 4.12.90, através da Delegação Aduaneira de Vilar Formoso;

*i*) Em face do trânsito em julgado do acórdão referido em *e*), a Delegação Aduaneira de Vilar Formoso procedeu a actos de liquidação em todos os DV, entrando em receita (já garantida) entre importações correspondentes ao Código 84798980000990 e as relativas artigo 84818069090900 cuja enumeração se verifica a fls. 159 vº, 160 e 160v e 218 a 219 vº;

*j*) Os registos de liquidação referidos em *i*) foram efectuados em 5.3.91;

l) Também em consequência da decisão referida em *e*) procedeu a Delegação Aduaneira da Figueira da Foz, a quando do apuramento do regime das importações temporárias através dessa Estância e nos

termos do art. 25 do Reg. (CEE) n° 3599/92, à liquidação e cobrança de direitos aduaneiros nacionais por aplicação da taxa de 3 % por mês ou fracção de um de permanência das mercadorias no território nacional ao montante que era devido, a título de direitos de importação se as mesmas classificadas pelo Código 8481806909900 tivessem sido definitivamente importadas na data em que foram submetidas ao regime de importação temporária;

m) Pagou a R as quantias de 55.272\$ pela importação que foi objecto de DV n° 5852, de 24.11.89; de 54.666\$ pela DV 629 de 25.12.89; de 22.098\$ pela DV 275 de 15.1.90 e de 111.060\$ pela DV 619, de 31.1.90;

n) Os mecanismos que originaram o Acórdão n° 3907, referido em e) são idênticos aos mecanismos que originaram o acórdão n° 2425, de 14.4.75, proferido pelo Tribunal Técnico Aduaneiro de 1ª instância;

o) Os mecanismos que originaram o acórdão 3907 referido em e) foram classificados pautalmente de forma diversa dos mecanismos que originaram o acórdão 2495, devendo-se esta diversidade a asunção de doutrinas diferentes;

p) Dão-se como integralmente reproduzidos os termos do auto de inspecção constante de fls. 100.

2. A R fundamenta o seu recurso em duas questões:

1) Nulidade da sentença e do acórdão recorrido por não se ter pronunciado sobre se as imposições incidentes sobre as mercadorias eram ou não novas imposições;

2) Interpretação dos arts. 3, alínea a), 9 e 12 do Tratado de Roma e 189 e 190 do Tratado de Adesão pedindo o reinvio das questões para consulta ao TJCE nos termos do art. 177 do Tratado de Roma.

Decidindo:

Quanto à questão da nulidade, em concordância com o parecer do distinto magistrado do Ministério Público, deve referir-se que não se verifica a violação dos arts. 144, n° 1, do CPT, e 668, n° 1, alínea d), do CPC, pois o acórdão recorrido conheceu da questão invocada quando se escreveu:

«No caso dos autos o que estava em causa era saber se se podiam cobrar direitos aduaneiros às mercadorias dos autos após a entrada do nosso País na CEE, sabendo-se que, antes da adesão, essas mercadorias eram livremente importadas.

Ora o M° Juiz debruçou-se clara e especificamente sobre essa matéria, concluindo que não houve, após a adesão, a introdução de quaisquer novos direitos aduaneiros e que os direitos que lhes foram cobrados o foram em função de legislação preexistentes.

Ou seja, o M° Juiz *a quo* apreciou e decidiu a questão que a R lhe colocou, do que resulta que a sentença sob recurso não está ferida de nulidade, uma vez que, ao contrário do alegado, não houve omissão de pronúncia».

Resulta de tudo isto que foi tomada posição clara sobre a mencionada questão, declarando-se que não houve a introdução de quaisquer direitos aduaneiros após a adesão e que os direitos que foram cobrados à R o foram com base em legislação que já anteriormente existia.

Portanto, nesta parte, o alegado não tem qualquer procedência.

3. A afirmação feita também tem relevo para a segunda questão invocada — interpretação dos arts. 3, alínea a) — «abolição entre

os Estados membros, dos direitos aduaneiros e da restrição quantitativa à importação e exportação de mercadorias, bem como de quaisquer outras medidas de efeito equivalente» — 9 e 12 do Tratado de Roma.

Está provado nos autos que não houve alteração da tributação em direitos aduaneiros após 1.1.85 (arts. 189 e 190 do Tratado de Adesão). O que houve foi a modificação da classificação da mercadoria do acórdão do Tribunal Técnico Aduaneiro - n° 2495, de 14.4.75 (v. fls. 44 — posição 845907) — para o acórdão 3907, de 31.5.90 que atribuiu à mercadoria a posição pautal 8481 (fls. 1/3 do Processo Administrativo apenso).

Quer dizer: as posições pautais da mercadoria é que mudaram de acordo com a decisão do acórdão 3907.

Se a R não concordava com tal classificação pautal recorria para o Tribunal Técnico Aduaneiro de 2ª Instância, podendo, se a decisão lhe fosse desfavorável, recorrer para o Tribunal Tributário de 2ª Instância (art. 42, n° 1, alínea c), do ETAF).

Quer dizer: não houve qualquer alteração da lei ou de mudança de tabela pautal, verificando-se apenas, perante a mercadoria, seus requisitos e destino, uma classificação diferente: em vez de estar na posição 8474 como queria a R, o acórdão 3907 colocou-a na posição pautal 8481.

Portanto, e de acordo com a decisão do TJCE de 5.2.63 junta pela R a fls. 261/267 — «para verificar se os direitos aduaneiros ou taxas de efeito equivalente tem sido aumentados com desconhecimento da proibição contida no art. 12 do Tratado é preciso ter em consideração os direitos e taxas efectivamente aplicadas pelo Estado membro com as que estavam em vigor a data da entrada em vigor do Tratado, um tal aumento pode também provir de uma nova alteração da tabela que tinha por consequência a classificação do produto numa posição mais fortemente tributadas por uma majoração da taxa aduaneira aplicada» — é necessário ter em conta quais os direitos aduaneiros em vigor à entrada em vigor da Adesão e se houve qualquer alteração mesmo que essa seja uma modificação da Tabela que atribua a determinada posição um valor superior ao anterior.

No caso *sub judice*, nada disso se verificou.

Direitos aduaneiros, taxas, posições pautais não sofreram qualquer alteração. Tudo se manteve. Apenas as mercadorias importadas em face da divergência da posição pautal passaram da posição 8479 como queria a R para a posição 8481 como decidiu o acórdão 3907.

Isto revela que não houve qualquer violação dos arts. 3, alínea a), 9 e 12 do Tratado da CE.

Não se diga que a interpretação efectuada pelo acórdão 3907 sobre a posição pautal da mercadoria importada viola os artigos acima referenciados. Trata-se de uma possibilidade que cabe aos órgãos de Administração Aduaneira de, perante a mercadoria em concreto, decidir qual é a posição pautal que lhe cabe.

É uma interpretação da lei nacional perante a realidade em concreto.

A sindicância dessa interpretação cabe aos tribunais nacionais, uma vez que não está em causa qualquer norma ou princípio comunitário.

Se não está em causa qualquer violação das normas ou princípios comunitários não há que recorrer ao reenvio para a apreciação de

questão pré-judicial ao TJCE nos termos do art. 177 do Tratado da CEE.

Portanto, também nesta parte o alegado pela R pode alcançar provimento.

4. Não se tomou posição no processo sobre o decidido pelo acórdão 3907 porque este, por não ter sido sindicado perante o Tribunal Tributário de 2ª Instância (art. 42, nº 1, alínea c), do ETAF), tornou-se caso decidido ou resolvido.

Porém, a R, numa engenhosa construção, pretendia que a aplicação do decidido fosse objecto violação do direito comunitário e alicerçasse um reenvio do TJCE nos termos do art. 177 do Tratado da CE, quando, na realidade, a questão era simples — atacar o acórdão 3907 uma vez que não houve alteração da lei.

5. Em seguimento do exposto, o acórdão recorrido não merece censura pelo que é de manter por ter interpretado e aplicado correctamente a lei.

Nestes termos, acordam em negar provimento ao recurso e, em consequência, confirmar o acórdão recorrido.

São devidas custas, fixando-se a procuradoria em 80 %.

Lisboa, 29 de Maio de 1996. — *Francisco Rodrigues Pardal* (Relator) — *Manuel Fernandes Dias* — *Domingos Brandão de Pinho* (voto do acórdão com a declaração de que, tendo, na altura a apreciação da classificação pautal das mercadorias, da competência dos ora expostos Tribunais Técnicos Aduaneiros, e não tendo sido contenciosamente impugnada a respectiva decisão — mas tão-só a posterior liquidação dos direitos —, aquela constituiu-se em caso decidido ou resolvido.

Pelo que não pode ser ora equacionada tal classificação pautal sendo, assim, completamente inócuo para estes autos, o recurso pré-judicial, previsto no art. 177 do Tratado de Roma, pretendido pela recorrente, com o apoio do MP.

A decisão do TJCE só no âmbito daquele acto destacável poderia equacionar-se.

Ou de outro modo seria, no estágio actual dos autos, meramente académica.

Com efeito, o saber se contraria o direito comunitário, nomeadamente em termos de interpretação do art. 12 do mesmo tratado, a alteração, em concreto, da classificação pautal de determinadas mercadorias, insere-se justamente no âmbito daquele acto destacável que, repete-se, por caso resolvido, não pode ora apreciar-se). — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 29 de Maio de 1996.

### Assunto:

*Contencioso Aduaneiro — Recurso jurisdicional — Objecto do Recurso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Contendo a parte dispositiva de uma sentença uma única decisão, esta constitui o objecto do recurso daquela interposto, nos termos do art. 684º, 2, do CP. Civil, devendo interpretar-se a decisão do tribunal "ad quem" à luz dessa asserção.*

Recurso nº 20.302 de que é recorrente Philips Portuguesa, SA. e recorrida a Fazenda Pública e de que foi RELATOR o Exmº. Consº. Drº. COELHO DIAS.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. «Philips Portuguesa, S. A.», inconformada com o acórdão do T.T. de 2ª Instância, de fls.216, tirado em 11.7.95, no qual se decidiu não tomar conhecimento do recurso que havia interposto de um despacho do Director-Geral das Alfândegas, de 23.7.85, que determinara o pagamento, pela recorrente, da importância de 404.577.133\$00, «por bilhetes de acréscimos, referente a diferenças de direitos aduaneiros», daquele acórdão veio interpor recurso para este STA, assim concluindo a alegação do mesmo:

«a) Mantém-se de pé o problema da ainda não resolvida competência para julgamento do recurso inicial;

b) Que V. Exª. poderão resolver facilmente, deliberando que o processo seja remetido ao Tribunal Administrativo do Círculo de Lisboa, como é de inteira justiça».

1.1. Contra-alegando, pugnou a FªPa pela manutenção do acórdão recorrido.

1.2. O Exmº. Magistrado do Mº Pº, junto deste STA, emitiu parecer no sentido de ser revogado aquele acórdão.

1.3. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Conforme se relata no acórdão recorrido, e com clareza se sintetizou no parecer do Exmº. Magistrado do Mº Pº, a sucessão de decisões neste processo é a seguinte:

O Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa — 1º juízo — por decisão de 2.12.86, a fls. 57, declarou-se incompetente, em razão da matéria, para conhecer do recurso, de fls. 2, em que a ora recorrente pediu que fosse revogado e anulado o mencionado despacho do Director-Geral das Alfândegas.

Dessa decisão foi interposto recurso, pela mesma recorrente, para o T. T. de 2ª Instância, pedindo a sua revogação, com o fundamento de o Tribunal Fiscal Aduaneiro ser competente, em razão da matéria, contrariamente ao nele decidido.

O T. T. de 2ª Instância, a fls. 90, declarou-se incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso para ele interposto, por o mesmo versar, exclusivamente, matéria de direito, sendo para tal competente este STA, para o qual foi requerida a remessa dos autos.

Neste Tribunal, a fls. 118, considerando-se não ser o despacho recorrido um acto de liquidação, sendo, por isso, inquestionável, à luz do preceituado no art. 68º, 1, a), do ETAF, o acerto da decisão do Tribunal Fiscal Aduaneiro, negou-se provimento ao recurso.

Requeriu, então, a «Philips Portuguesa, S. A.», a remessa do processo ao Tribunal Administrativo do Círculo de Lisboa, tendo o Exm<sup>o</sup>. Relator, a promoção do M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> no sentido de o processo ser enviado ao T. T. de 2<sup>a</sup> Instância, ordenado a notificação da recorrente para se pronunciar sobre o promovido e a remessa dos autos àquele Tribunal, se nada fosse requerido, como veio a suceder, cumprindo-se tal despacho.

2.1. O T. T. de 2<sup>a</sup> Instância, no seu acórdão de fls. 216, ora sob recurso, depois de relatar tais ocorrências e fixar a matéria factual julgada pertinente, começou por conhecer da questão da recorribilidade do despacho do Director-Geral das Alfândegas, que por esta entidade fora suscitada, a fls. 149, e bem assim pelo Exm<sup>o</sup>. Magistrado do M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, junto daquele Tribunal, a fls. 212, mas depois de considerar o acto impugnado como acto confirmativo, mesmo na parte em que a sua doutrina era aplicada a outros processos aduaneiros, colocou tal qualificação em dúvida, quanto a essa parte, concluindo que «O acto em causa não seria recorrível. Seja como for, a decisão do S. T. A. foi a de negar provimento ao recurso (it. 12 de fls. 145) não sendo, pois, caso de pedir a remessa a outro tribunal. Essa decisão transitou em julgado, excepção que é de conhecimento officioso — art. 497<sup>o</sup> e 500<sup>o</sup> do C. P. C.

Termos em que os juízes deste tribunal acordam, em conferência, em não tomar conhecimento do recurso. Custas pela recorrente».

2.2. Ora, como bem refere, no seu parecer, o Exm<sup>o</sup>. Magistrado do M<sup>o</sup> P<sup>o</sup>, a única interpretação que se afigura possível do acórdão recorrido é a de que nele não chegou a decidir-se a questão da recorribilidade do despacho impugnado, conforme se conclui da sua parte final, acima transcrita: "O acto em causa não seria recorrível. Seja como for . . .».

Quer dizer, entendeu-se desnecessário decidir tal questão, fundamentando-se a deliberação de não tomar conhecimento do recurso no caso julgado formado sobre o decidido no acórdão, deste STA, de fls. 118, supra-referido, do qual se extraiu a conclusão que não poderia ter sido requerida a remessa do processo a outro tribunal.

Aquele acórdão deste STA, porém, negando provimento ao recurso que fora interposto da decisão do Tribunal Fiscal Aduaneiro, manteve esta última, apenas tendo ficado decidido, com trânsito em julgado, ser aquele Tribunal Fiscal Aduaneiro incompetente para apreciar o recurso do aludido despacho, em razão da matéria, dado que tal decisão era a única da parte dispositiva da sentença proferida naquele tribunal e que foi objecto do recurso dela interposto — cfr. art. 684<sup>o</sup>, 2, do CP. Civil, e Armindo Ribeiro Mendes, «Recursos em Processo Civil», págs. 175/177.

Assim, perante o decidido, podia a recorrente, como fez, requerer a remessa do processo ao tribunal materialmente competente, quer à luz do art. 4<sup>o</sup>, 1, da LPTA, quer do art. 47<sup>o</sup>, 2, do CPT não estando, aqui, em causa, decidir qual era, dessas normas, a aplicável no caso dos autos.

E, conforme já ficou referido, foi ordenada a remessa do processo ao T. T. de 2<sup>a</sup> Instância, decisão que não constitui objecto do presente recurso é que deve, por isso, manter-se, contrariamente à pretensão da recorrente, de o processo ser remetido ao T.A. do Círculo de Lisboa.

3. Pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, nos termos que ficaram descritos, revogando-se o acórdão do T. T. de 2<sup>a</sup> Instância recorrido, para que nesse tribunal, ao qual o processo deve voltar, novo acórdão seja tirado que não deixe de conhecer do recurso, pelos fundamentos do ora revogado.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Maio de 1996. — *João José Coelho Dias* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Francisco Rodrigues Pardal*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

### Acórdão de 5 de Junho de 1996.

#### Assunto:

*ACTO INTERNO. RETENÇÃO NA FONTE. ACTO EXTERNO.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Constitui acto interno, insusceptível de impugnação contenciosa, o despacho do Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais, não notificado aos contribuintes, que dá instruções aos serviços para a tributação desses contribuintes em IRS.*

*II — Os actos de retenção na fonte, praticados no seguimento daquele despacho, são susceptíveis de impugnação contenciosa, nos termos do art<sup>o</sup> 152<sup>o</sup> do CPT.*

Recurso n<sup>o</sup> 18 314. Recorrente: Carlos António Ferreira Gomes e outros; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Dr. AlmeidaLopes.

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

#### 1<sup>o</sup> Relatório

CARLOS ANTÓNIO FERREIRA GOMES, MANUEL VELEZ DA SILVA GRILLO, ALBERTO MANUEL DOS SANTOS AFONSO, ANTÓNIO MANUEL MARTINS COSTA, MARCELO LEAL PAMPLONA, JÚLIO DE ALMEIDA MARINHO, ANTÓNIO PAULO DAS NEVES QUINTAL, JOÃO PEREIRA CAETANO, ADÉRITO FERREIRA BOUÇA NOVA, JORGE MANUEL MORGADO DINIS, BALTAZAR MANUEL GONÇALVES CORTES, FERNANDO LOPES, JOAQUIM ANTÓNIO BRANCO GUERREIRO, VÍTOR MANUEL DOS SANTOS PEREIRA, LUÍS FILIPE CARVALHO PEREIRA, JORGE LUÍS NOGUEIRA DA COSTA, JOÃO JOSÉ RIBEIRO FERREIRA DA COSTA, ARMANDO MANUEL DE CAMPOS VIEIRA, FRANCISCO ADELINO GRÁCIO POMBO, ANTÓNIO DA SILVA CAMPOS, JOSÉ MANUEL DE JESUS FRANCISCO, LUÍS AUGUSTO DE FI-

GUEIREDO VASCO DOS ANTOS, ANTÓNIO MANUEL MARQUES DO CABO, ALEXANDRE MANUEL SIMÕES FIGUEIRA, JOÃO MARTINS DOS REIS, CARLOS JOSÉ CARVALHO PEREIRA, JOSÉ ANTÓNIO CRUZ MARTINS, PEDRO MANUEL COUCEIRO DE SOUSA SANTOS, ANTÓNIO DIAS DA SILVA CAMBAS, VIRGÍLIO ANTÓNIO TIAGO FERREIRA, ANTÓNIO JOSÉ DOS SANTOS MOREIRA, JOÃO MIGUEL LOURO MARQUES, CARLOS ALBERTO MONTEIRO MIRANDA PEREIRA, PAULO JORGE FERREIRA DOS SANTOS, TOMÁS MENDES GINJA, DOMINGOS SANTOS CAIXEIRINHO, CARLOS ALBERTO DA ASSUNÇÃO LOPES, JOSÉ AUGUSTO BRITES DE PINHO, JOSÉ ANTÓNIO DE ALMEIDA RIBEIRO, CARLOS ALBERTO CALHANÇAS DE PAULA POEJO, LUÍS MANUEL ARAÚJO MARQUES, JOÃO MANUEL DA SILVA CÂNDIDO, JOÃO ADRIANO TAIROCAS MANTAS, JOÃO CARLOS PINA CORREIA MARQUES, ALEXANDRE BATISTA RAMOS, EUSÉBIO MENDES AFONSO, JOSÉ ALBERTO FORTUNATO DOS SANTOS ANTUNES, FERNANDO JORGE DA SILVA TEIXEIRA, ANTONIO ROSA ANDRÉ, EUGÉNIO ANGÉLICO BORGES DOS SANTOS, AURÉLIO MOTA GOMES, PAULO JORGE COELHO PAIXÃO, JOSÉ DA CONCEIÇÃO PERES, PAULO JOSÉ GERALDES FREIRE DE CARVALHO, ARTUR JOSÉ LIMA CASTANHA, JOSÉ CARLOS RODRIGUES SALGUEIRO, MANUEL DIAS LEITÃO FRANCO, JÚLIO ALBERTO ROSA LEITÃO, JOSÉ MARTINS ALVES DA NÓBREGA, ANTÓNIO FERNANDO CARVALHO ALEXANDRE, PAULO JORGE LOPES DE ANDRADE, JOSÉ MANUEL RIBEIRO CARRILHO, ANTÓNIO PEDRO ALENO DA COSTA SANTOS, CARLOS FILIPE PRATES NOGUEIRA, FERNANDO MANUEL DE MACEDO PIRES DA CUNHA, CARLOS FERNANDO GUIMARÃES BANDARRA BRANCO, JOSÉ LUÍS DOS SANTOS, ALBERTO GUERREIRO TOMÁS, ANTÓNIO DE ALMEIDA BARBOSA, ALFREDO JOSÉ RAMALHO PAÇÃO DA SILVA, JOÃO PAULO SANCHES GIL, JOÃO PAULO BELO MORUJO, JOSÉ DUARTE COELHO PAIXÃO, JORGE ANTÓNIO DE OLIVEIRA PASCOAL, EDUARDO MANUEL DA FONSECA PEREIRA, ÁLVARO JOSÉ CARVALHO RELVAS, ANTÓNIO TEIXEIRA CARDOSO, CARLOS JOSÉ DOS SANTOS ROBALO PÁScoa, JOSÉ CARLOS DA SILVA JOAQUIM, JOSÉ BERNARDINO DA COSTA MAGALHÃES, FILIPE ALEXANDRE SILVESTRE MATOS NOGUEIRA, VIRGÍLIO MANUEL NUNES OLIVEIRA CORREIA, JOSÉ LUÍS DIAS, VÍTOR MANUEL CAETANO CONCINÇIA, CAETANO FERNANDES AUGUSTA SILVEIRA, JOÃO ANTÓNIO LOURENÇO, ROGÉRIO NOEL PEREIRA DE OLIVEIRA, JOSÉ MANUEL ALBUQUERQUE, CARLOS ALBERTO BARATA SANTOS, JORGE MANUEL MARREIROS, JOSÉ AFONSO FREITAS VENTURA, PAULO JOSÉ PEREIRA AUGUSTO, JOÃO FIGUEIREDO OLIVEIRA, ANTÓNIO ALBERTO NUNES AGOSTINHO, JOSÉ FILIPE ARAÚJO MOREIRA BRAGA, todos com os sinais dos autos, interpuseram para este STA recurso contencioso directo de anulação contra o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 21.3.94, que entendeu que os funcionários civis e militares que prestam serviço no Comando da Área Ibero Atlântica devem pagar IRS desde 1982.

Os recorrentes resumiram do seguinte modo os fundamentos do seu recurso contencioso:

a) Em princípio, e face às Convenções de Londres e de Otava e ao Protocolo de Paris, os funcionários civis e militares estão isentos de impostos sobre os vencimentos que auferiram em virtude do serviço prestado à NATO;

b) Poderá, porém, o Estado onde a infra-estrutura NATO se situe tributar aqueles vencimentos, caso outorgue acordo com a Organização e recrute e pague a esses funcionários;

c) No que respeita ao pessoal civil do CINCIBERLANT esta faculdade está manifestamente afastada porquanto este pessoal é pago pela NATO;

d) Quanto aos militares, entendeu o Legislador não utilizar aquela faculdade, como facilmente decorre do art. 1º do DL nº 45.843 e, depois, do nº 1, b) do art. 1º do DL nº 215/89.

e) Pelo que, por esta via, os vencimentos em causa (dos militares) continuam isentos de IRS, enquanto o Legislador — e não o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, por despacho — não optar inequivocamente pela sua tributação, na forma de Lei;

f) Mesmo que assim não fosse, como é, sempre aqueles vencimentos estariam isentos de IRS, na medida em que essa isenção resultava, também, do art. 1º do DL nº 45.843;

g) Isenção essa que foi expressamente “convertida” em isenção de IRS, por força do disposto no nº 1, b), do art. 2º do DL nº 215/89;

h) Ainda admitindo — sem, todavia, conceder — a improcedência do que atrás se disse, sempre o despacho de 23.JUN.89 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais seria um acto administrativo constitutivo de direitos, ao conceder um benefício fiscal;

i) Esse acto, mesmo sendo ilegal, só poderia ser revogado dentro do prazo de recurso contencioso — dois meses — ou até ao termo do prazo de resposta da entidade recorrida;

j) Pelo que o despacho de 21.MAR.94 do SEAF, ora recorrido é ilegal, por violação do disposto nos artigos X da Convenção de Londres; 19º da Convenção de Otava e 7º do Protocolo de Paris;

l) E, reflexamente, ilegal por violação do disposto no nº 2 do artigo 2º do DL nº 215/89;

m) E, ainda, ilegal por violação do disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 2º do citado DL nº 215/89; e

n) Por último, ilegal por violação do disposto no artigo 141º. nº 1 do Código de Procedimento Administrativo.

Em resposta ao recurso, a autoridade fiscal recorrida sustentou que o recurso não deveria ser admitido pelo facto de o acto recorrido ser um acto interno que contém instruções dirigidas aos serviços e que não afecta as esferas jurídicas dos recorrentes. Quanto ao mérito do recurso, entendeu que o mesmo não merece provimento pelo facto de os recorrentes estarem sujeitos a IRS.

Porque os recurso contenciosos tinham sido interportos isoladamente, foram os mesmos mandados apensar por despacho do relator. O mesmo relator mandou ouvir os recorrentes sobre a questão prévia suscitada pela autoridade recorrida.

Então, os recorrentes, em resposta, vieram dizer que o acto recorrido não era um acto interno mas um acto lesivo e de eficácia externa.

No seu parecer, o D<sup>o</sup> Procurador-Geral-Adjunto deste STA é de entendimento que os recursos devem ser rejeitados por manifesta ilegalidade da sua interposição, pois o acto impugnado é interno e normativo.

Corridos os vistos cumpre decidir, fixando-se como questão a resolver a de saber se o acto recorrido é um mero acto interno, conenciosamente inimpugnável.

#### 2<sup>o</sup> Fundamentos

Resulta dos autos que os recorrentes são funcionários que prestam serviço no Comando da Área Ibero-Atlântica.

Tendo-se suscitado dúvidas sobre a sujeição das remunerações pagas aos recorrentes em IRS, após vários pareceres dos serviços da DGCI, por despacho de 21.3.94, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais determinou aos serviços que estavam na sua dependência que, relativamente aos recorrentes, era legalmente devido IRS, mas admitindo, para antes de 1994, a possibilidade de se autorizar o pagamento em prestações, se o mesmo fosse requerido.

Este despacho foi comunicado pelo Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao Chefe de Gabinete do Secretário de Estado da Defesa Nacional, pelo ofício de fl. 10.

No seguimento desta comunicação, o Comando da Área Ibero-Atlântica passou a reter o IRS na fonte relativamente às remunerações pagas aos recorrentes.

O despacho recorrido não foi notificado aos recorrentes e estes só vieram a tomar dele conhecimento pela Ordem de Serviço de 19.4.94, da sua unidade militar.

No seguimento desse despacho, no processamento dos vencimentos do mês de Abril de 1994 já se procedeu à retenção do IRS na fonte.

Será interno este despacho?

Resulta com clareza que o acto recorrido não tinha por destinatários os recorrentes, tanto que nem lhes foi notificado. Os destinatários do despacho eram os funcionários da DGCI e os serviços processadores dos vencimentos dos recorrentes, os quais estavam na dependência do Secretário de Estado da Defesa Nacional. Para os funcionários da DGCI, tratou-se do esclarecimento de dúvidas, a fim de, no futuro, todos terem um entendimento igual sobre a questão submetida a despacho governamental. Logo, esse despacho passou a ser doutrina administrativa. Para os serviços dependentes da Secretaria de Estado da Defesa Nacional, o despacho não era mais que uma instrução destinada à retenção na fonte do IRS incidente sobre as remunerações pagas aos recorrentes.

Mas a verdade é que esse despacho, para os recorrentes, não teve eficácia externa, pois não definiu as relações jurídico-fiscais dos contribuintes perante a Fazenda Pública. Essas relações viriam a ser definidas posteriormente mediante a prática de actos de liquidação pelos serviços da DGCI. É verdade que os serviços processadores dos vencimentos dos recorrentes procederiam logo a seguir à retenção na fonte do IRS incidente sobre as remunerações que lhes fossem pagas. Mas essa retenção na fonte ainda não era um verdadeiro acto de liquidação.

Com efeito, o art<sup>o</sup> 152<sup>o</sup> do CPT permitia a impugnação em caso de substituição tributária, isto é, em caso de retenção na fonte, quando houvesse erro material na entrega de imposto superior ao retido.

Mas essa impugnação era restrita ao substituto e exigia uma reclamação graciosa necessária prévia. E só se a reclamação fosse indeferida é que o contribuinte podia impugnar no prazo de 30 dias a entrega indevida, nos mesmos termos que do acto de liquidação.

Este regime do art<sup>o</sup> 152<sup>o</sup> foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 47/95 de 10 de Março (que não é aplicável ao caso dos autos, por ser posterior), o qual passou a permitir que o substituído (in casu, os recorrentes) possa apresentar a impugnação da retenção que lhe tiver sido feita, SALVO QUANDO A RETENÇÃO TIVER A MERA NATUREZA DE PAGAMENTO POR CONTA DO IMPOSTO DEVIDO A FINAL. Mas essa impugnação tem de ser precedida de reclamação hierárquica necessária.

Deste modo, ao tempo em que o despacho recorrido foi proferido os recorrentes tinham de esperar pelo acto de liquidação para poderem ter acesso à via judiciária, salvo se tivesse havido reclamação graciosa, pois nesse caso podiam impugnar nos termos do art<sup>o</sup> 152<sup>o</sup>, n.º 4, do CPT, na redacção originária.

Nada disto se passou, pois os recorrentes impugnam não o acto de liquidação — e a impugnação, nestes casos, seria da competência do tribunal tributário de 1<sup>a</sup> instância e não deste STA — mas um acto interno e antecedente de liquidação.

E o despacho recorrido é um acto interno por que se limitou, nos seus efeitos jurídicos, a tornar possível a prática de outros actos, por que produziu efeitos apenas nas relações interorgânicas (Prof. MARCELLO CAETANO, Manual de Direito Administrativo, Tomo I, 10<sup>a</sup> ed., pág. 442.)

Mas se o acto impugnado fosse um acto externo, como sustentam os recorrentes, então ele era ineficaz enquanto não fosse notificado aos seus destinatários. Como escreveu o Prof. AFONSO QUEIRÓ “os actos destinados a produzir eficácia externa não possuem, enquanto não publicados — ou notificados, dizemos nós — (devendo sê-lo), eficácia interna” (cfr. Revista de Legislação e de Jurisprudência, n.º 3661, pág. 56).

Nos termos do art<sup>o</sup> 64<sup>o</sup>, n.º 1, do CPT, os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados. Logo, como o despacho recorrido não foi notificado aos recorrentes, esse despacho não surtiu efeitos em relação a eles. É um despacho que só tem efeitos internos, pois não tinha de ser notificado aos contribuintes. Tratou-se de esclarecer dúvidas, pelo que se submeteu o assunto a um membro do Governo.

Dizem os recorrentes que foi o acto recorrido que operou uma alteração da sua situação jurídica, na medida em que deixaram de ser considerados como isentos de IRS e passaram a ser considerados como contribuintes não isentos.

Mas esta afirmação não é verdadeira, pois o acto que altera a situação jurídica dos recorrentes perante o Fisco é o que determina a retenção na fonte, e esse era e é susceptível de impugnação judicial, nos termos do art<sup>o</sup> 152<sup>o</sup> do CPT. De nada valia o despacho do Secretário de Estado se, depois, a unidade militar dos recorrentes não procedesse à retenção na fonte. Deste modo, foi a retenção na fonte que provocou, possivelmente, lesão dos direitos dos recorrentes. E foi por isso que os recorrentes, na conclusão 9) da sua resposta à

questão prévia, vieram dizer que a retenção na fonte é uma verdadeira e própria liquidação mensal de imposto quanto aos rendimentos do trabalho dependente e constitui o sujeito passivo na obrigação do seu pagamento de imediato.

Em conclusão: o acto recorrido é um acto interno e não lesivo dos direitos e interesses dos recorrentes, pelo que não é recorrível contenciosamente. A haver lesão dos direitos dos recorrentes, essa foi provocada pela retenção na fonte, a qual estava sujeita ao processo de impugnação previsto no artº 152º do CPT, na versão originária.

Mas, sendo interno o acto recorrido, então ele não é susceptível de impugnação contenciosa e o recurso contencioso interposto é manifestamente ilegal.

### 3º Decisão

Nestes termos, acordam os juízes do STA em rejeitar os recursos por manifesta ilegalidade da sua interposição.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça de cada um em 10.000\$00.

5 de Junho de 1996. — José Joaquim Almeida Lopes — Agostinho Castro Matins — Luís Filipe Mendes Pimental. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

## Acórdão de 5 de Junho de 1996.

### Assunto:

*IMPOSTO ESPECIAL SOBRE O JOGO. IVA NA IMPORTAÇÃO DE MATERIAL DE JOGO.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O imposto especial sobre o jogo a que estão sujeitas as concessionárias da exploração dos jogos de fortuna e azar não impede a tributação em IVA pela importação de material de jogo por tal importação se não incluir no objecto da concessão.*

Recurso n.º 19 279. Recorrente: Estoril-Sol, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºº Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Estoril-Sol, S. A.”, inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao seu recurso e confirmou a sentença proferida pelo Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, veio interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Invoca para o efeito os vícios de forma e violação de lei e de contrato administrativo que já anteriormente invocara por entender não estar sujeita ao pagamento de IVA ou outras imposições relativamente à importação de equipamentos destinados à prática de jogos de fortuna e azar no Casino Estoril de que é concessionária.

Formulou as seguintes conclusões, idênticas aliás às que formulara no recurso interposto para a 2ª Instância:

a) O artº 34º do Dec. Lei nº 48 912 de 18 de Março de 1969 e o artº 84º do Dec. Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substitutivo aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar.

b) Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.06.1985.

c) O regime em causa, que já tinha sido consagrado no Dec. Lei nº 14643 de 3 de Dezembro de 1927, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre os rendimentos.

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções.

e) O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, já que, neste caso o importador se encontra numa relação directa com o Estado, à semelhança do que acontecia no imposto de transacções.

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele tributário substitutivo.

g) Caso se não entenda — o que só por mera hipótese se admite — que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos aduaneiros em virtude das características especiais daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual.

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada.

i) Tal fundamentação era tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava que estava a decidir contrapretensão expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor.

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma, devendo ser, por isso, anulado.

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artº 84º do Dec. Lei nº 422/89 de 2 de Dezembro; no artº 406º, nº 1 do Código Civil e no artº 1º do Dec. Lei nº 256-A/77 de 17 de Junho.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se pelo não provimento do recurso, de acordo com variada jurisprudência deste Tribunal que cita.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou os seguintes factos como provados:

1 — A recorrente é concessionária de jogo permanente do Estoril, por força do contrato de concessão outorgado em 17/6/85, publicado no Diário da República III série, nº 197, de 28.8.85.

2 — A recorrente procedeu à importação de diversos equipamentos de material de jogo não existentes no mercado nacional a coberto

do bilhete de despacho nº 80118/87 da Delegação Aduaneira do Aeroporto de Lisboa.

3 — Tais equipamentos destinavam-se à renovação e substituição do equipamento de jogo, de acordo com as suas obrigações decorrentes do contrato de concessão.

4 — Na mesma data requereu ao S.E.A.F. a concessão da isenção dos direitos e demais encargos fiscais decorrentes da referida importação.

5 — Tal requerimento foi indeferido e dele a recorrente interpôs recurso para o S.T.A., recurso este que não mereceu provimento, tendo o respectivo acórdão já transitado.

6 — Em 4.4.91 a recorrente foi notificada do registo de liquidação do bilhete de despacho acima referido por aquela Delegação Aduaneira.

7 — Na cláusula 4ª, nº 3 do contrato de concessão, a que se refere o nº 1, a recorrente obrigou-se a “garantir a conservação em bom estado de utilização das instalações afectas à concessão, indicadas no nº 1 do artº 2º do Dec. Regulamentar nº 56/84, bem como do respectivo equipamento, mobiliário e utensilagem, e eventual substituição destes, nos termos das instruções dimanadas da Inspeção-Geral de Jogos”.

8 — Nos termos da cláusula 8ª do mesmo contrato “a empresa concessionária fica obrigada ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, não sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício dessa actividade ou de qualquer outra a que esteja obrigada neste contrato, processando-se as respectivas liquidação e cobrança nos termos dos artºs. 34º e segs. do D.L. 48.912”.

9 — Aquando da interposição do recurso a que se faz referência no nº 5 e para garantia do pagamento das quantias liquidadas, a recorrente prestou caução através de garantia bancária.

10 — O que lhe permitiu o desembaraço das mercadorias.

As questões que vem suscitadas no recurso são de três ordens. São elas saber se os bens importados estão ou não sujeitos a IVA, se foi violado o princípio da boa-fé e se o acto de liquidação está suficientemente fundamentado.

A recorrente atribui ao acto recorrido o vício de violação de lei por considerar que o contrato de concessão impedia a tributação em outros impostos que não o imposto especial sobre o jogo. Conforme este Supremo Tribunal vem decidindo em inúmeros acórdãos e resulta dos normativos atinentes — artº 34º do D.L. 48912 de 18.3.69 e 84º do D.L. 422/89 — as empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento do imposto especial sobre o jogo não lhes sendo exigível qualquer outra tributação relativa ao exercício dessa actividade. Não é porém o caso do IVA. Este imposto não incide sobre a referida actividade mas, no caso vertente, sobre a importação das máquinas. Como refere o acórdão recorrido as liquidações aqui sindicadas não vieram onerar com mais um imposto a tributação daquela actividade porquanto incidiram sobre a importação de bens e esta não pode ser englobada naquela actividade. Decidiu pois correctamente o mesmo acórdão ao considerar a não ocorrência do vício de violação de lei invocado.

Invocava também a recorrente a violação do contrato administrativo e do princípio da boa-fé negocial por ter ocorrido alteração legislativa posterior à celebração do contrato que então desconhecia. Como re-

fere o acórdão, não ocorreu tal violação porquanto o Estado não veio a atingir a actividade da recorrente com tributos não previstos, sendo da sua responsabilidade qualquer interpretação das cláusulas do contrato com um sentido que, em termos de razoabilidade lhe não era possível emprestar. Por isso também quanto a este vício falece razão à recorrente.

Refere finalmente a recorrente vício de forma do acto recorrido por falta de fundamentação. Como se explicita no acórdão em apreciação, a falta de fundamentação que a recorrente refere reporta-se à notificação e não ao acto de liquidação. Para além de não vir provado o facto alegado de que a Administração sabia que estava a decidir contrapretensão expressa da recorrente, vem sendo entendido pela jurisprudência do S.T.A. que a eventual invalidade do acto de notificação, por posterior e exterior ao acto de liquidação, não afecta este na sua validade, mas apenas na sua eficácia. Por isso não ocorre igualmente o invocado vício de forma.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando em 60.000\$00 a taxa de justiça e em 70 % a procuradoria.

Lisboa, 5 de Junho de 1996. — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Abílio Madeira Bordalo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 5 de Junho de 1996.

### Assunto:

*IMPOSTO ESPECIAL SOBRE O JOGO. IVA NA IMPORTAÇÃO DE MATERIAL DE JOGO.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O imposto especial sobre o jogo a que estão sujeitas as concessionárias da exploração dos jogos de fortuna e azar não impede a tributação em IVA pela importação de material de jogo por tal importação se não incluir no objecto da concessão.*

Recurso n.º 19 539. Recorrente: Estoril-Sol, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselho Dr. Vítor Meira.

“Estoril-Sol, S. A.”, inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao seu recurso e confirmou a sentença proferida pelo Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, veio interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Invoca para o efeito os vícios de forma e violação de lei e de contrato administrativo que já anteriormente invocara por entender não estar sujeita ao pagamento de IVA ou outras imposições relativamente à importação de equipamentos destinados à prática de jogos de fortuna e azar no Casino Estoril de que é concessionária.



Formulou as seguintes conclusões, idênticas aliás às que formulara no recurso interposto para a 2ª Instância:

a) O artº 34º do Dec. Lei nº 48 912 de 18 de Março de 1969 e o artº 84º do Dec. Lei nº 422/89, de 2 de Dezembro, criaram um regime tributário substitutivo aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar.

b) Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.06.1985.

c) O regime em causa, que já tinha sido consagrado no Dec. Lei nº 14643 de 3 de Dezembro de 1927, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre os rendimentos.

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções.

e) O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, já que, neste caso o importador se encontra numa relação directa com o Estado, à semelhança do que acontecia no imposto de transacções.

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele tributário substitutivo.

g) Caso se não entenda — o que só por mera hipótese se admite — que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos aduaneiros em virtude das características especiais daquele imposto e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga do contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual.

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada.

i) Tal fundamentação era tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava que estava a decidir contrapretensão expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor.

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma, devendo ser, por isso, anulado.

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artº 84º do Dec. Lei nº 422/89 de 2 de Dezembro; no artº 406º, nº 1 do Código Civil e no artº 1º do Dec. Lei nº 256-A/77 de 17 de Junho.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se pelo não provimento do recurso, de acordo com variada jurisprudência deste Tribunal que cita, referindo que algumas das questões suscitadas no recurso se reportam a matéria de facto que não foi fixada pelas instâncias.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou os seguintes factos como provados:

1 — A recorrente é concessionária de jogo permanente do Estoril, por força do contrato de concessão outorgado em 17/6/85, publicado no Diário da República III série, nº 197, de 28.8.85.

2 — A recorrente procedeu à importação de diversos equipamentos de material de jogo não existentes no mercado nacional a coberto do bilhete de despacho nº 80118/87 da Delegação Aduaneira do Aeroporto de Lisboa.

3 — Tais equipamentos destinavam-se à renovação e substituição do equipamento de jogo, de acordo com as obrigações decorrentes do contrato de concessão.

9 — Aquando da interposição do recurso a que se faz referência no nº 5 e para garantia do pagamento das quantias liquidadas, a recorrente prestou caução através de garantia bancária.

10 — O que lhe permitiu o desembaraço das mercadorias.

As questões que vem suscitadas no recurso são de três ordens. São elas, como refere o M.º P.º, saber se os bens importados estão ou não sujeitos a IVA, se foi violado o princípio da boa-fé e se o acto de liquidação está suficientemente fundamentado.

A recorrente atribui ao acto recorrido o vício de violação de lei por considerar que o contrato de concessão impedia a tributação em outros impostos que não o imposto especial sobre o jogo. Conforme este Supremo Tribunal vem decidindo em inúmeros acórdãos e resulta dos normativos atinentes — artº 34º do D.L. 48912 de 18.3.69 e 84º do D.L. 422/89 — as empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento do imposto especial sobre o jogo não lhes sendo exigível qualquer outra tributação relativa ao exercício dessa actividade. Não é porém o caso do IVA. Este imposto não incide sobre a referida actividade mas, no caso vertente, sobre a importação das máquinas. Como refere o acórdão recorrido as liquidações aqui sindicadas não vieram onerar com mais um imposto a tributação daquela actividade porquanto incidiram sobre a importação de bens e esta não pode ser englobada naquela actividade. Decidiu pois correctamente o mesmo acórdão ao considerar a não ocorrência do vício de violação de lei invocado.

Invocava também a recorrente a violação do contrato administrativo e do princípio da boa-fé negocial por ter ocorrido alteração legislativa posterior à celebração do contrato que então desconhecia. Como refere o acórdão, não ocorreu tal violação porquanto o Estado não veio a atingir a actividade da recorrente com tributos não previstos, sendo da sua responsabilidade qualquer interpretação das cláusulas do contrato com um sentido que, em termos de razoabilidade lhe não era possível emprestar. Por isso também quanto a este vício falece razão à recorrente.

Refere finalmente a recorrente vício de forma do acto recorrido por falta de fundamentação. Como refere o M.º P.º no seu parecer, a falta de fundamentação que a recorrente refere reporta-se à notificação e não ao acto de liquidação. Para além de não vir provado o facto alegado de que a Administração sabia que estava a decidir contrapretensão expressa da recorrente, vem sendo entendido pela jurisprudência do S.T.A. que a eventual invalidade do acto de notificação, por posterior e exterior ao acto de liquidação, não afecta este na sua validade, mas apenas na sua eficácia. Por isso não ocorre igualmente o invocado vício de forma.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando em 60.000\$00 a taxa de justiça e em 70% a procuradoria.

Lisboa, 5 de Junho de 1996. — *Vítor Manuel Marques Meira* — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Abílio Madeira Bordalo*. — Fui presente, *António Moita Salgado*.

## Acórdão de 12 de Junho de 1996.

### Assunto:

*Recurso Jurisdicional. Conclusões da alegação do recurso. Improcedência.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — No recurso interposto de uma decisão jurisdicional, as conclusões da respectiva alegação têm de corporizar os eventuais vícios - de forma ou de fundo - da decisão recorrida, não podendo limitar-se a atacar o acto tributário que fora impugnado.*
- II — Assim, ao recorrer de um acórdão do T.T. de 2ª Instância para o STA, não pode o recorrente limitar-se a reproduzir as conclusões apresentadas no recurso para aquele Tribunal, alheando-se, totalmente, dos fundamentos do aresto recorrido.*
- III — Se assim proceder, tais conclusões são ineficazes para obter a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.*

Recurso Nº 19.490 em que é recorrente Estoril Sol, SA e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator o Exmº Sr. Consº Dr.COELHO DIAS.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. "Estoril-Sol, S.A.", inconformada com o acórdão de fl. 249, do T.T. de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do T.F. Aduaneiro de Lisboa, a qual mantivera o acto de liquidação de direitos aduaneiros, IVA e demais imposições, no total de 2.171.341\$00, de que havia recorrido, vem, agora, interpor recurso desse aresto para este STA, assim concluindo, em síntese, a sua alegação:

a) O artº 34º do DL.48.912, de 18 Março 69, e o artº 84º do DL 422/89, de 2 Dez., criaram em regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) Regime esse vertido para o contrato relativo à zona permanente de jogo do Estoril, firmada entre a recorrente e o Estado Português em 17.6.85;

c) Este regime, já consagrado no DL.14.643, de 3 Dez. 27, institui em sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) No domínio do Sistema Tributário anterior, sempre se entendeu que, por força daquele regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) Tal regime abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, pois o importador se encontra, neste caso, numa relação directa, com o Estado, como sucedia no imposto de transacção;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por tal regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda que esse regime abrange o IVA e direitos aduaneiros, dadas as características especiais daquele imposto e as obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se na alteração legislativa posterior à outorga de contrato de concessão, o que constitui violação, pelo Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto, não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada;

i) Fundamentação tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava estar a decidir contrapretensão expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma, devendo ser, por isso, anulado;

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artº 84º do DL.422/89, de 2 Dez; no artº 406º, 1, do C.Civil, e no artº 1º do DL.256-A/77, de 17 Junho;

- Deve pois ser revogada, como é de Justiça.

1.1. Não houve contra-alegações e, neste STA, o Exmº Magistrado do MºPº emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

1.2. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Como se vê do acórdão recorrido, a fs.249, depois de fixada a factualidade julgada pertinente, apreciaram-se os vícios imputados ao acto de liquidação a que a sentença da 1ª instância julgará in-existent, interpretando-se e aplicando-se as normas jurídicas com base na argumentação daquele aresto constante e que conduziu à conclusão de a decisão da instância dever manter-se, improcedendo o recurso dela interposto.

2.1. E é desse acórdão do T.T. de 2ª Instância que vem interposto, agora, recurso para este STA, com os fundamentos constantes da respectiva alegação, de fs.274, sintetizados supra - cfr. ponto 1.

2.2. Ora, como é sabido, o recurso traduz-se num pedido de revisão da legalidade ou ilegalidade de decisão judicial, a fazer por um órgão judicial diferente (superior hierarquicamente), ou pelo mesmo, em face de especiais razões e argumentos, no caso de recurso extraordinário de revisão (artº 772º, nº 1, do CPCivil) - cfr. Castro Mendes, "Recursos", Ed. da AAFDL, 1980, pág.4).

E, de harmonia com o estatuído no artº 690º, nº 1, do CPCivil, como pacificamente se tem entendido, quer na doutrina, quer na jurisprudência, o âmbito e o objecto de recurso são fixados pelas conclusões formuladas na respectiva alegação, apenas havendo que conhecer, no tribunal "ad quem", da decisão recorrida e dos vícios,

de forma ou de fundo, que lhe são imputados, ressalvadas as questões de conhecimento oficioso.

Recorre-se para se reagir contra uma decisão jurisdicional que se considera não estar conforme à lei; para um tribunal superior se pronunciar sobre a decisão judicial proferida por um Tribunal inferior, que, no entender do recorrente, violou a lei, por enfermar de vício de forma nulidades ou inexistência - ou de fundo - erros de julgamento (cfr. "Direito Processual Administrativo Contencioso", de Ferreira Pinto e Guilherme da Fonseca, págs. 127 e segts.).

Assim, quando as conclusões da alegação do recorrente se alheiam da decisão recorrida, não se lhe referindo, nem criticando a fundamentação em que se baseou, são as mesmas ineficazes para a pretensão de sobre aquela recair o juízo de legalidade em que se traduz a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.

E é o que acontece no caso dos autos.

Efectivamente, conforme se constata do confronto entre a decisão recorrida e as conclusões do recurso, nestas não se põe em crise a fundamentação de direito do aresto da 2ª Instância, que serviu à decretada improcedência do recurso.

Nem tal era possível, pois que, comparando as conclusões da alegação do presente recurso com as constantes de fs.212, se verifica serem cópia "fiel" destas últimas, repetindo-se a argumentação que servira ao recurso para o T.T. de 2ª Instância e não faltando, sequer, a final, o pedido de revogação da sentença recorrida.

Não cabendo, aqui, averiguar das razões de tão anómalo procedimento, nem, por isso, criticá-lo, certo é que não podem deixar de extrair-se do mesmo as consequências já referidas, ou seja, a total improcedência do interposto recurso, sem necessidade de outras considerações.

3. Pelo exposto, nega-se provimento ao presente recurso jurisdicional.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 70%.

Lisboa, 12 de Junho de 1996. — João José Coelho Dias, (Relator) — Benjamim Silva Rodrigues — Francisco Rodrigues Pardal. Fui presente — António Mota Salgado.

## Acórdão de 12 de Junho de 1996.

### Assunto:

*Recurso Jurisdicional. Conclusões da alegação do recurso. Improcedência.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — No recurso interposto de uma decisão jurisdicional, as conclusões da respectiva alegação têm de corporizar os eventuais vícios - de forma ou de fundo - da decisão recorrida, não podendo limitar-se a atacar o acto tributário que fora impugnado.*

*II — Assim, ao recorrer de um acórdão do T.T. de 2ª Instância para o STA, não pode o recorrente limitar-se a reproduzir as conclusões apresentadas no recurso para aquele Tribunal, alheando-se, totalmente, dos fundamentos do aresto recorrido.*

*III — Se assim proceder, tais conclusões são ineficazes para obter a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.*

Recurso Nº 19.538 em que é recorrente Estoril Sol, SA e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator o Exmº Sr. Consº Dr.COELHO DIAS.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. "Estoril-Sol, S.A.", inconformada com o acórdão de fs.218, do T.T. de 2ª Instância, que negou provimento ao recurso que interpusera da decisão do T.F. Aduaneiro de Lisboa, a qual mantivera o acto de liquidação de direitos aduaneiros, IVA e demais imposições, no total de 250.364\$00, de que havia recorrido, vem, agora, interpor recurso desse aresto para este STA, assim concluindo, em síntese, a sua alegação:

a) O artº 34º do DL.48.912, de 18 Março 69, e o artº 84º do DL 422/89, de 2 Dez., criaram um regime tributário substitutivo, aplicável aos concessionários da exploração de jogos de fortuna e azar;

b) Regime esse vertido para o contrato relativo à zona permanente de jogo do Estoril, firmada entre a recorrente e o Estado Português em 17.6.85;

c) Este regime, já consagrado no DL.14.643, de 3 Dez. 27, institui em sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre rendimentos;

d) No domínio do Sistema Tributário anterior, sempre se entendeu que, por força daquele regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções;

e) Tal regime abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, pois o importador se encontra, neste caso, numa relação directa, com o Estado, como sucedia no imposto de transacções;

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por tal regime tributário substitutivo;

g) Caso se não entenda que esse regime abrange o IVA e direitos aduaneiros, dadas as características especiais daquele imposto e as obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se na alteração legislativa posterior à outorga de contrato de concessão, o que constitui violação, pelo Estado, do princípio da boa-fé contratual;

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto, não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada;

i) Fundamentação tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava estar a decidir contrapretensão expressa da

recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor;

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma, devendo ser, por isso, anulado;

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artº 84º do DL.422/89, de 2 Dez; no artº 406º, 1, do C.Civil, e no artº 1º do DL.256-A/77, de 17 Junho;

- Deve pois ser revogada, como é de Justiça.

1.1. Não houve contra-alegações e, neste STA, o Exmº Magistrado do MºPº emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

1.2. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Como se vê do acórdão recorrido, a fs.218, depois de fixada a factualidade julgada pertinente, apreciaram-se os vícios imputados ao acto de liquidação e que a sentença da 1ª instância julgara inexistentes, interpretando-se e aplicando-se as normas jurídicas com base na argumentação daquele aresto constante e que conduziu à conclusão de a decisão da instância dever manter-se, improcedendo o recurso dela interposto.

2.1. E é desse acórdão do T.T. de 2ª Instância que vem interposto, agora, recurso para este STA, com os fundamentos constantes da respectiva alegação, de fs.234, sintetizados supra - cfr. ponto 1.

2.2. Ora, como é sabido, o recurso traduz-se num pedido de revisão da legalidade ou ilegalidade de decisão judicial, a fazer por um órgão judicial diferente (superior hierarquicamente), ou pelo mesmo, em face de especiais razões e argumentos, no caso do recurso extraordinário de revisão (artº 772º, nº 1, do CPCivil) - cfr. Castro Mendes, "Recursos", Ed. da AAFDL, 1980, pág.4).

E, de harmonia com o estatuído no artº 690º, nº 1, do CPCivil, como pacificamente se tem entendido, quer na doutrina, quer na jurisprudência, o âmbito e o objecto de recurso são fixados pelas conclusões formuladas na respectiva alegação, apenas havendo que conhecer, no tribunal "ad quem", da decisão recorrida e dos vícios, de forma ou de fundo, que lhe são imputados, ressalvadas as questões de conhecimento oficioso.

Recorre-se para se reagir contra uma decisão jurisdicional que se considera não estar conforme à lei; para um tribunal superior se pronunciar sobre a decisão judicial proferida por um tribunal inferior, que, no entender do recorrente, violou a lei, por enfermar de vício de forma - nulidades ou inexistência - ou de fundo - erros de julgamento (cfr. "Direito Processual Administrativo Contencioso", de Ferreira Pinto e Guilherme da Fonseca, págs. 127 e segts.).

Assim, quando as conclusões da alegação do recorrente se alheiam da decisão recorrida, não se lhe referindo, nem criticando a fundamentação em que se baseou, são as mesmas ineficazes para a pretensão de sobre aquela recair o juízo de legalidade em que se traduz a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.

E é o que acontece no caso dos autos.

Efectivamente, conforme se constata do confronto entre a decisão recorrida e as conclusões do recurso, nestas não se põe em crise a fundamentação de direito de aresto da 2ª Instância, que serviu à decretada improcedência do recurso.

Nem tal era possível, pois que, comparando as conclusões da alegação do presente recurso com as constantes de fs.183, se verifica

serem cópia "fiel" destas últimas, repetindo-se a argumentação que servira ao recurso para o T.T. de 2ª Instância e não faltando, sequer, a final, o pedido de revogação da sentença recorrida.

Não cabendo, aqui, averiguar das razões de tão anómalo procedimento, nem, por isso, criticá-lo, certo é que não podem deixar de extrair-se do mesmo as consequências já referidas, ou seja, a total improcedência do interposto recurso, sem necessidade de outras considerações.

3. Pelo exposto, nega-se provimento ao presente recurso jurisdicional.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 70 %.

Lisboa, 12 de Junho de 1996. — João José Coelho Dias (Relator) — Benjamim Silva Rodrigues — Francisco Rodrigues Pardal. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 26 de Junho de 1996.

### Assunto:

*Contra-ordenação aduaneira. Pagamento voluntário. Recurso do acto que o autoriza.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Sob alegação de que o processo devia prosseguir para o apuramento da sua responsabilidade contra-ordenacional, o arguido tem legitimidade para recorrer do acto da autoridade administrativa que, em consequência do pagamento voluntário da coima, declarou extinto o procedimento fiscal e ordenou o arquivamento dos autos.*

*II — O pagamento voluntário, quando legalmente admitido, constitui uma forma eficaz de reparação ou auto-expição da violação da Ordem Jurídica, determinando a extinção da instância contra-ordenacional pela completa realização do seu objecto.*

Recurso nº 14 100. Recorrente: Sandeman e Companhia, S.A. Recorrido: Director da Alfândega de Lisboa. Relator: Juiz-Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

I - Sandeman e Companhia, S.A., com os sinais dos autos, dizendo-se inconformada com a sentença do Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, de 91.12.02, que, sob fundamento de que, em síntese, havendo pago voluntariamente a coima a arguida aquiescera, aceitara a prática da infracção e renunciara à sua ulterior impugnação, julgou improcedente o recurso para ele interposto da coima aplicada pelo Director da Alfândega de Lisboa no processo de contra-ordenação nº 2561/87, dela recorrer directamente para este Supremo Tribunal, pedindo a sua anulação.

II - Em apoio desta pretensão, a recorrente invoca os fundamentos que sintetizou nas seguintes proposições conclusivas:

«1ª A douta sentença recorrida assenta em errados pressupostos de direito e enferma também de vício de violação de lei.

2ª O pagamento voluntário extingue o procedimento fiscal e não o procedimento contra-ordenacional.

3ª O pagamento voluntário não implica a confissão dos factos imputados ao arguido e pressupõe sempre a continuação do processo para apreciação da legalidade do pagamento e audição do arguido e posterior decisão da entidade competente.

4ª O processo de contra-ordenação enferma de violação de formalidades essenciais, como seja o direito de audição do arguido e da tramitação normal do processo, em violação das normas legais estabelecidas.

Preceitos violados: Artºs 64º e 65º do D.L. nº 424/86 e 46º, 47º, 50º, 52º e 58º do D.L. nº 433/82».

III - Não houve contra-alegações da autoridade recorrida.

IV - O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer em que, defendendo que a recorrente carecia de legitimidade para recorrer por não haver sido proferida decisão que lhe tenha sido desfavorável e, por outro lado, mesmo que conhecendo-se do seu mérito, o pagamento voluntário por ela efectuado extinguiu o procedimento contra-ordenacional e, consequentemente, não poderia haver a preterição das diligências obrigatórias orientadas para a sua condenação ou absolvição, nomeadamente, a da audição da arguida, conclui pelo não provimento do recurso.

V - Ouvida sobre a referida questão prévia, a recorrente veio dizer que a omissão de uma formalidade prevista na lei por banda da autoridade administrativa não podia ser utilizada para fundamentar a sua ilegitimidade, dado que ela limita os seus direitos e não lhe é favorável.

VI - Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

A questão da legalidade do recurso.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público suscitou a questão prévia da ilegitimidade da recorrente para interpor recurso da decisão administrativa para o tribunal fiscal aduaneiro.

A recorrente disse recorrer para o tribunal fiscal aduaneiro da «coima que lhe foi aplicada pelo Sr. Director da Alfândega de Lisboa no processo de contra-ordenação nº 2561/87», para utilizar os seus próprios termos.

O certo é que não há nos autos, nem tinha que haver de acordo com a lei, qualquer acto de aplicação de uma coima à recorrente.

O que houve foi um acto de conteúdo diferente, como se verá, e que foi de sentido favorável à recorrente, pois deferiu um pedido desta.

A admitir-se ser esta a decisão administrativa recorrida pela arguida (adiante se verá que não), não se configura caso de falta de objecto do recurso contencioso consequenciante da sua rejeição, como à primeira vista pareceria, por sempre existir um acto, embora de qualificação jurídica diferente, em face do seu real conteúdo, daquela com que foi rotulado.

A recorrente, que era arguida no processo de contra-ordenação, requereu e efectuou o pagamento voluntário da coima, ao abrigo do D.L. nº 424/86 ao Director da Alfândega de Lisboa (fls. 21).

Sobre esse requerimento, os serviços dependentes desta entidade deram a informação de que os factos imputados à recorrente cons-

tituíam uma contra-ordenação dolosa nos termos das disposições conjugadas dos artºs 13º do D.L. nº 363/81 e 36º, nº 1, alínea d) do D.L. nº 424/86, sendo permitido o pagamento voluntário por força do artº 64º deste último diploma e que, a ser assim, deveria ser paga a quantia de 1 289 218\$00.

A autoridade solicitada deferiu, então, o requerido, determinando que a liquidação fosse feita de acordo com a informação.

Esta decisão da autoridade administrativa não é um acto sancionatório da arguida.

Ele não efectua qualquer juízo de prognose assertórica sobre a existência dos factos imputados, nem sobre o seu desvalor jurídico, nem, finalmente, exprime qualquer juízo de condenação, fundamentado no poder de autoridade do exercício da justiça administrativa.

O acto de deferimento do pedido de pagamento voluntário tem, apenas, o sentido de propiciar o pagamento voluntário requerido pela arguida e de ordenar a passagem de guias para esse feito.

A liquidação, que este implica, constitui um mero acto de cálculo da quantia a pagar que, embora feito, no caso em apreço, pela autoridade administrativa, também o poderia ser pelo interessado, sem que, num caso ou noutro, se possa atribuir efeitos próprios de definição da legalidade de tal pagamento como meio adequado de extinção do procedimento fiscal.

A lei não exige a prévia intervenção da autoridade administrativa na fixação do montante pelo qual deve ser efectuado o pagamento voluntário da coima para poder operar os efeitos de extinção do procedimento contra-ordenacional ou «fiscal», como nela se dizia (nº 1 do art.º 64º do D.L. nº 424/86).

Este é fixado directa e imperativamente por ela, sem que a autoridade ou o arguido tenham qualquer poder da sua definição.

A circunstância de tal apuramento poder ser feito pela autoridade apenas garante a melhor ou maior probabilidade de o pagamento efectuado poder corresponder às condições legais para se operar a extinção do procedimento contra-ordenacional, atenta a presumida maior experiência e conhecimento da legalidade da Administração.

Bem poderia, pois, a arguida proceder, por si própria, à liquidação da coima prevista na lei.

A constatação de que se operou a eficácia legal de extinção do procedimento fiscal atribuída ao pagamento voluntário ou dito de outro modo, a declaração de que se consideram verificados os efeitos *ex lege* atribuídos ao pagamento voluntário, apenas ocorre com o despacho que verifique a sua regularidade material à face das normas punitivas ou sancionatórias.

Esse acto é que é o acto de definição da situação jurídico-contra-ordenacional da arguida, dado que é ele que constata que o pagamento voluntário efectuado produziu os efeitos de extinção da responsabilidade contra-ordenacional com que a lei o dotou.

O acto da autoridade que defere o pedido da recorrente é, assim, um acto de colaboração com o arguido, com valor igual ao que poderia ser praticado por este, visando propiciar-lhe o pagamento relevante para extinguir o procedimento contra-ordenacional, nenhum relevo tendo se este não for efectuado.

Não há, nem podia haver, assim, acto administrativo de *aplicação* de coima praticado pela autoridade administrativa correspondente àquele que está pressuposto como objecto do recurso nos artºs 59º

do D.L. n.º 433782, de 27 de Outubro e 41.º, n.º 5 do D.L. n.º 424/86, de 27 de Dezembro e cujas disposições servem de arrimo ao seu recurso.

Porque o acto de deferimento do pedido de pagamento voluntário, praticado pela autoridade administrativa, tem um sentido favorável à arguida, não sendo lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não teria a recorrente legitimidade para o atacar, como bem se apercebeu o Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Legitimidade para recorrer do acto da autoridade que autorize o pagamento voluntário e ordene a passagem de guias para pagamento voluntário, só existe em relação ao vector do despacho que afronte as disposições legais que fixam as condições em que pode ter lugar o pagamento voluntário e que prejudique o interessado.

Só que, neste caso, a relação jurídica aprecianda e por cujos termos se mede a legitimidade processual (art.º 27.º e 680.º do C.P.C. e 647.º do C.P.Penal de 1929 por cujo regime se regeria o recurso em causa face ao disposto nos art.ºs 41.º do D.L. n.º 433/82, 7.º do D.L. n.º 78/87, 72.º do D.L. n.º 424/86 e 4.º do R.J.I.F.A.) seria, então, outra.

Em discussão estaria, então, uma outra dimensão da decisão ou uns outros efeitos ou conteúdo dela - uma outra parte dispositiva do mesmo acto administrativo -, que não a da correspondente ao deferimento do pedido efectuado, que se identificaria por uma de-conformidade do *conteúdo* desse acto com as normas legais.

Mas, certo é que não é nem da estatuição jurídica de deferimento da sua pretensão de pagamento voluntário, nem do apuramento do montante da coima e outros encargos legais, feita, para efeitos de pagamento voluntário, pelo acto apelidado de *aplicação* da coima, que a arguida recorre.

Do que ela recorre é da definição de efeitos jurídicos distraídos da efectivação do pagamento voluntário, efectuado pela recorrente, feita pela autoridade administrativa, enquanto havendo declarado que esse pagamento extinguiu a responsabilidade fiscal da arguida e, com dispensa de apuramento dessa responsabilidade e da sua definição pela via do exercício do poder de justiça administrativa, determinado o arquivamento dos autos.

Sendo esta a estatuição jurídico-administrativa contra a qual a arguida reagiu, torna-se evidente que ela tem legitimidade para a lide.

A identificação do acto de *aplicação* da coima como sendo a decisão recorrida, feita pela arguida, não representa mais do que uma forma juridicamente deficiente de expressão do seu inconformismo com o decidido naquele âmbito.

Improcede, pois, a questão prévia suscitada.

2 — Do mérito do recurso jurisdicional.

Não há dúvida que, correspondendo o pagamento voluntário da coima à realização do objecto do processo contra-ordenacional, a instância deste tem forçosamente, *ope juris*, de se extinguir com a sua efectivação.

O objecto da acção penal é a reposição da legalidade ofendida através do concreto modo previsto nas normas penais para essa reparação ou seja, das penas ou sanções previstas.

Admitindo o legislador a auto-expiração através do pagamento voluntário, tal quer dizer que considera suficiente à reparação da Ordem Jurídica ofendida o cumprimento voluntário da sanção nela cominada para tal efeito.

Daí que a decisão de apreciação da ablação voluntária da pena se limite à constatação de que o pagamento operou o efeito previsto na lei.

Realizado ou consumado o objecto do processo, a sua instância extingue-se.

Trata-se de um princípio imanente à natureza jurídica da acção judicial, não precisando de ser expressamente previsto.

Ao admitir a eficácia expiativa do pagamento voluntário, o legislador está também a reconhecer que por essa forma se realiza o objecto da acção penal.

De qualquer forma, ele está claramente afirmado no n.º 1 do art.º 64.º do D.L. n.º 424/86, em similitude com a regra também adoptada no processo civil (art.º 287.º, al. a) do C.P.C.).

Aí se diz que «o pagamento (voluntário), quando efectuado nas condições legais, extingue o procedimento fiscal».

A extinção do procedimento fiscal aqui referida é a extinção do processo contra-ordenacional com todo o seu objecto.

Quer dizer o legislador considera realizado todo o objecto do processo, à excepção dos aspectos ressalvados (aplicação das sanções acessórias), diga este respeito apenas à aplicação de coimas ou também a outras imposições legais.

O pagamento voluntário constitui um modo de expiação ou de cumprimento da sanção prevista na lei.

Tanto assim é que, no ilícito em causa, o legislador o mandar ter em conta, quando efectuado nas condições legais, apenas permitindo, nesse caso, à autoridade competente a aplicação das sanções acessórias (n.º 6 do art.º 64.º do D.L. n.º 424/86).

Este entendimento continua a encontrar expressão no art.º 65.º do R.J.I.F.A., aprovado pelo D.L. n.º 376-A/89, de 25 de Outubro, cujos termos não andam muito longe dos anteriormente analisados e têm, na matéria em exame, o mesmíssimo sentido.

Daí que, mesmo que se considere a matéria abrangida pela declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, decretada pelo Ac. n.º 414/89 do Tribunal Constitucional, publicado no D.R., I Série, de 89.07.03, o resultado não se altere.

Extinguindo-se a instância processual por força do pagamento voluntário, não é mais possível defender-se a obrigatoriedade de diligências ou formalidades processuais, como aquelas que são referidas pela recorrente, orientadas para a realização do objecto processual já conseguida.

A sua prática seria absolutamente inútil e proibida por força do princípio geral da necessidade de utilidade dos actos processuais de que o art.º 137.º do C.P.Civil constitui simples emanção local positiva.

De tudo flui que o recurso não merece provimento, devendo a decisão recorrida ser confirmada.

VII — Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso jurisdicional, confirmando a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça de vinte mil escudos.

Lisboa, 26 de Junho de 1996. — *Benjamim Rodrigues — Hernâni Figueiredo — Rodrigues Pardal*. — Fui presente, *Mota Salgado*.

## Acórdão de 26 de Junho de 1996.

### Assunto:

*Recurso contencioso. Acto confirmativo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O acto administrativo confirmativo de outro anterior só é irrecorrível contenciosamente se entre os dois actos existir total identidade de sujeitos, de objecto, de conteúdo, de pressupostos ou circunstâncias de decisão, de fundamentação e de eficácia.*

Recurso n.º 18 102, em que são recorrente a Fábrica de Queijo Eru Portuguesa, L.<sup>da</sup> e recorrido o Director da Alfândega de Lisboa. Relator, o Ex.<sup>mo</sup> Juiz-Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

Acordam, em conferência, nesta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1 — Fábrica de Queijo Eru Portuguesa, L.<sup>da</sup>, com sede em Abóbada, Carcavelos, contribuinte n.º 500 348 782, dizendo-se inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> Instância, de 93.3.23, que, sob fundamento de que o acto sindicado era confirmativo de outro anterior, comunicado pelo ofício de 88.09.22, rejeitou o recurso contencioso por ela interposto do despacho de 88.12.07, proferido pelo Director da Alfândega de Lisboa, que lhe indeferira o seu pedido para que fosse autorizada a exportação em regime de aperfeiçoamento activo da matéria-prima importada alegadamente através do mesmo regime, procedente da Austrália, através dos DU's 9106/88 e 12 833/88, da Delegação Aduaneira do Jardim do Tabaco, dele recorre para este Supremo Tribunal, pedindo a sua revogação.

II — Em fundamento desta pretensão aduz as seguintes razões:

“1.<sup>a</sup> — O despacho de indeferimento que recaiu sobre requerimento de 24.10.88 é uma decisão executória.

2.<sup>a</sup> — Efectivamente, entre o requerimento que havia sido indeferido e o requerimento de 24.10.88 foram levados pela recorrente ao conhecimento da Alfândega elementos comprovativos da existência da totalidade da matéria-prima importada pelos DU's em causa nestes autos, quer incorporada em produtos compensadores, quer em existência no seu estado inalterado.

3.<sup>a</sup> — Esses elementos demonstravam que o anterior despacho de indeferimento assentara em pressuposto de facto deficiente.

4.<sup>a</sup> — Efectivamente, a verificação, em Agosto de 1988, não fizera qualquer inventariação das existências que, em virtude da falta de espaço nas suas instalações fabris da Abóbada, a recorrente tinha armazenado fora desse espaço, em armazéns alugados às firmas Garland and Laidley e Fricol, e que em Setembro de 1988 transferiu para armazéns alugados ao Parque A. J. de Moraes Gonçalves no Poço do Bispo, onde foram inventariados pela SGS em 22.09.88, e que em Outubro de 1988 transferiu para as suas instalações, onde foram inventariados em 4.10.88 com a presença dos elementos do Núcleo de Inspeções, Pereira Mendes (líder do Núcleo) e Lopes Martins.

5.<sup>a</sup> — Assim, a recorrente voltou a formular requerimento de autorização para exportação em aperfeiçoamento activo dos produtos compensadores incorporando a matéria-prima importada pelos DU's em causa, pois, agora de posse dos referidos elementos, a administração aduaneira era confrontada com a visão da situação à luz dos elementos que entretanto haviam sido carreados.

6.<sup>a</sup> — O facto de a administração aduaneira não ter alterado a posição que já antes tinha assumido não significa que não tenha tomado uma decisão executória com o despacho expresso de indeferimento do requerimento de 24.10.88.

7.<sup>a</sup> — Deste modo, o acto administrativo em recurso é impugnável contenciosamente”.

III — Não houve contra-alegações.

IV — O Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Geral-Adjunto neste tribunal emitiu parecer em que opina pelo provimento do recurso jurisdicional, porquanto tendo havido alteração dos pressupostos de facto entre a primeira e segunda decisões e alegação nesta de fundamento posterior àquela, traduzido em falta de colaboração da recorrente, o acto sindicado não seria meramente confirmativo do primeiro.

V — Com os vistos dos juizes-adjuntos cumpre decidir.

A — A questão decidenda.

A questão trazida em recurso é a de saber se o acto recorrido contenciosamente, de 88.07.07, é meramente confirmativo de outro anterior, de 88.09.22.

B — A matéria de facto.

A decisão recorrida estribou-se na seguinte factualidade que deu por provada:

a) Em 16.9.88 a recorrente apresentou à autoridade recorrida um requerimento em que referia que os funcionários nomeados pelo Núcleo de Inspeção haviam detectado que a mercadoria dos DU's n.ºs 9106 e 12 833, respectivamente de 20.04.88 e 23.06.88, da Delegação Aduaneira do Jardim do Tabaco, não se encontrava no local da verificação, pelo que não fora presente ao referido acto, e pedia que a mesma fosse exportada como produto compensador com destino aos EUA.

b) Por ofício datado de 22.09.88, o Director da Alfândega de Lisboa informou a recorrente do indeferimento do seu pedido em virtude de a mercadoria a que ele se referia não ter sido verificada e não existir sequer incorporada em produtos compensadores, o que impedia a sua entrada no regime de aperfeiçoamento activo.

c) Referia o mesmo ofício que a recorrente deveria, no sentido de regularizar a situação, dirigir-se à Delegação Aduaneira do Jardim do Tabaco e proceder à liquidação dos DU's e ao pagamento das imposições em dívida.

d) Contra este despacho a recorrente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> Instância, o qual deu origem ao processo n.º 59 415, tendo terminado por acórdão de 26.11.91, transitado em julgado, o qual lhe negou provimento.

e) Por requerimento datado de 24.10.88 a recorrente informava a Alfândega de Lisboa do facto de ter interposto recurso contencioso do despacho de 22.09.88 e pedia autorização para exportação em regime de aperfeiçoamento activo do produto compensador resultante da transformação da mercadoria, ficando suspenso o apuramento até decisão do Tribunal.

f) Por despacho de 07.12.88, retratado nos autos a fls. 44, o Director da Alfândega de Lisboa indeferiu o referido requerimento com base no facto de a mercadoria em questão não poder ser exportada como produto compensador no âmbito do regime de aperfeiçoamento activo e ainda com base no facto de falta de colaboração da recorrente que impossibilitou a Alfândega de identificar a mercadoria em causa e assim de proceder à regular verificação da mesma.

C — A fundamentação.

Como vem sendo precisado ultimamente na doutrina (Vasco Pereira da Silva, *Em Busca do Acto Administrativo Perdido*, 1996, págs. 732) e como reflexo das recentes alterações legislativas (C.P. Administrativo e alteração ao art.º 268º da C.R.P. feita pela Lei Constitucional n.º 1/89), a mera qualificação de certo acto como confirmativo não resolve a questão da sua recorribilidade contenciosa, dado que dentro dos actos baptizados com o mesmo *nomen* haverá os que não admitirão recurso e os que o admitirão.

Daí que alguns Autores tenham abandonado a concepção unitária dos actos administrativos confirmativos, como sinónima de irrecorribilidade, definida por Marcello Caetano (*Manual de Direito Administrativo*, I, págs. 452), ou para os subdividirem em duas espécies, consoante recorríveis ou irrecorríveis contenciosamente, falando, então, em actos administrativos que "mantêm um acto administrativo anterior" (actos confirmativos) e "aqueles que, dentro dos actos confirmativos, tenham por objecto actos anteriormente praticados" (actos meramente confirmativos) (Freitas do Amaral, *Direito Administrativo*, III, págs. 231) ou para restringirem o conceito de actos confirmativos, dentro da concepção restritiva que perfilharam do acto administrativo, aos que nada inovam ou que não vêm alterar o *status quo ante*, aqueles em que a "declaração se limitou a descrever uma situação que já foi criada anteriormente, sem produzir qualquer efeito, também já criado, de a tornar certa e incontestada", caso em que a irrecorribilidade resultaria da "circunstância de ele não ser um verdadeiro acto administrativo. E não o é porque lhe falta a natureza inovatória" (Sérvulo Correia, *Noções de Direito Administrativo*, I, págs. 303 e 347).

A questão da recorribilidade desses actos administrativos tem hoje de ser vista à luz do comando constitucional do n.º 4 do art.º 268º da C.R.P., não podendo deixar de admitir-se o seu recurso contencioso sempre que eles lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados.

Como diz Vasco Pereira da Silva (*op. cit.*, págs. 735), "... só quando se tratar de um acto meramente confirmativo, que nada acrescenta ao acto administrativo anterior, é que o recurso de anulação deve ser afastado, mas não assim quando, sob a aparência de um acto confirmativo, existir algo de novo, susceptível de provocar uma autónoma lesão dos direitos dos particulares. Como escreve Ramón Parada, "o acto confirmativo não deve conter nenhuma novidade — "nihil novum" — relativamente ao anterior, de que constitui uma reprodução ou a sua confirmação formal". Se entre dois actos não existir uma total identidade — de sujeitos, de objecto, de conteúdo, de pressupostos ou circunstâncias da decisão, de fundamentação, de eficácia — não há qualquer fundamento jurídico para afastar

a recorribilidade do segundo acto que, enquanto acto lesivo de direitos dos particulares é susceptível de recurso contencioso (art. 268º, n.º 4 da Constituição).

No acto administrativo que nada inove em relação ao anterior, que corresponda a uma confirmação total do acto anterior, não poderá falar-se legitimamente na existência de uma autónoma lesão dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares em virtude dessa lesão ser feita pelo primeiro acto.

Esta é, de resto, a posição jurisprudencial deste Alto Tribunal desde há muito tempo, para quem, para um acto administrativo ser meramente confirmativo de outro anterior, será necessário que, além de decidir no mesmo sentido, seja idêntico o circunstancialismo fáctico e jurídico em que assentam e a sua fundamentação (cfr., entre muitos, os Acs. de 90.03.20, *in* B.M.J. 395-624; de 92.02.05, *in*, Ap. D.Rep. de 93.12.30, págs. 130; de 93.02.10, *in*, Rec. 13 697; 93.04.21, *in* Rec. 5556).

Deste modo, no caso em apreço, a sorte do recurso está dependente da questão de saber se o acto administrativo praticado pelo Director da Alfândega de Lisboa, de 88.12.07, e meramente confirmativo do anteriormente praticado por ele, de 88.09.22, ou seja, se ele nada inova na Ordem Jurídica relativamente ao anterior.

A resposta não pode deixar de ser negativa. O próprio acórdão recorrido se contradiz nos seus termos. Na verdade, embora reconheça que os fundamentos de cada despacho não sejam rigorosamente os mesmos, *ipsis verbis*, ele acabou, no entanto, por considerar o segundo acto como meramente confirmativo do primeiramente proferido.

Mas julgou seguramente mal. É certo que estamos perante dois actos que se reproduzem quanto ao sentido da decisão: ambos denegam pedido de exportação em regime de aperfeiçoamento activo do produto compensador resultante da transformação da mesma mercadoria.

Mas são parcialmente diferentes quanto aos pressupostos ou circunstâncias de facto que os motivaram. Enquanto no primeiro se indeferiu o pedido «em virtude de a mercadoria a que ele se referia não ter sido verificada e não existir sequer incorporada em produtos compensadores», no segundo a decisão estribou-se ainda numa alegada falta de colaboração da recorrente, posterior à prática do primeiro acto, quanto à indicação, «por escrito, dos locais onde se encontrava, à data da realização dos inventários realizados em 12.07.88 e 26.08.88, a mercadoria que posteriormente se veio a verificar estar acondicionada em contentores» e ainda quanto à indicação de prova «de que o produto final acondicionado em sete contentores fazia parte da existência da recorrente em 12.08.88».

Não há dúvida, pois, que o segundo acto assenta sobre pressupostos de facto que são diferentes daqueles sobre que recaiu o primeiro, aliás, expressos na sua fundamentação, também, parcialmente diferente.

Este segundo acto é susceptível, pois, de lesar autonomamente os direitos e interesses legalmente protegidos da recorrente e, consequente, ele é recorrível contenciosamente.

O recurso jurisdicional merece, pois, provimento.

VI — Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes deste tribunal, em concedendo provimento ao recurso jurisdicional, revogar



o acórdão recorrido, devendo o recurso contencioso prosseguir os seus termos.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Junho de 1996. — *Benjamim Rodrigues* (Relator). — *Castro Martins* — *Santos Serra*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

## Acórdão de 26 de Junho de 1996.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Competência em razão da hierarquia do STA. (Secção de Contencioso Tributário). Questões de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A Secção de Contencioso Tributário do STA é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de recurso interposto de uma decisão de um tribunal tributário de 1ª instância ou de um tribunal fiscal aduaneiro, cujo âmbito abranja questões de facto e de direito.*
- II — Competente é, nesse caso, o Tribunal Tributário de 2ª Instância, nos termos dos artºs 32º, 1, b), e 41º, 1, a), ou 33º, 1, b), e 42º, 1, a), respectivamente, todos do ETAF.*

Recurso Nº 19.809 em que é recorrente Congimex - Companhia Geral de Comércio Importadora e Exportadora, S.A. e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator o Exmº Sr. Consº Dr.COELHO DIAS.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. "Congimex - Companhia Geral de Comércio Importadora e Exportadora, S.A.", inconformada com a decisão do Mmº Juiz, de fs.270, da mesma veio recorrer para este STA, concluindo, além de mais, o seguinte:

a) - Se os actos de liquidação se tivessem consolidado em definitivo aquando da verificação e reverificação da mercadoria, o que ocorreu em 1983 e 1985, tais dívidas estariam hoje prescritas;

b) - A recorrente pediu isenção de direitos, o que fez com que todas as imposições fossem liquidadas a título provisório, suspendendo-se a cobrança, até à prática do acto deferidor ou indeferidor da isenção;

c) - Os pedidos de isenção foram indeferidos, tendo actos de indeferimento sido objecto de recurso contencioso;

d) - Em 1990 a A. Aduaneira revogou os actos de indeferimento e concedeu a isenção de direitos pretendida, o que provocou a extinção dos recursos contenciosos.

1.1. A FªPª contra-alegando, pugnou pela manutenção da decisão recorrida.

1.2. O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste Tribunal, excepcionou a incompetência do mesmo, em razão da hierarquia, para conhecer de recurso, por este não versar, exclusivamente, matéria de direito, conforme demonstra no seu parecer, aqui dado por reproduzido.

1.3. Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia, nada veio dizer aos autos.

1.4. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Em primeiro lugar, como se impõe - artº 3º da LPTA - quanto à suscitada questão da incompetência do Tribunal.

2.1. Da leitura das transcritas conclusões da alegação de recurso ressalta, de forma inequívoca, que o mesmo se não restringe a questões de interpretação e aplicação da lei, colocando em crise o quadro factual em que se baseou a decisão.

Na verdade, enquanto nesta não se fixaram as datas em que ocorreu a verificação e reverificação da mercadoria, a recorrente situa as mesmas em 1983 e 1984, o que acarretaria a prescrição das dívidas; o afirmado pela recorrente na al. b) do ponto 1, supra, não corresponde integralmente, ao que se deu por provado na decisão; na sentença diz-se que a recorrente requereu isenção de direitos, que lhe foi concedida, enquanto que no recurso afirma aquela terem sido indeferidos os seus pedidos, tendo havido recurso contencioso de alguns actos de indeferimento; a recorrente afirma, ainda ter havido revogação de actos de indeferimento pela A. Aduaneira - al. d) nada constando da decisão sobre tal factualidade. Bem se compreende, pois, que a recorrente, no início da alegação de recurso, peça a remessa dos autos ao T.T. de 2ª Instância, por questionar matéria de facto.

Assim, porque a competência, deste Tribunal é determinada, no caso, em função de o fundamento de recurso respeitar, ou não, exclusivamente, a matéria de direito, dúvidas não há de que, no presente recurso, se mostra incluída questão de facto, procedendo, pois, a excepcionada incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia.

Efectivamente, compete a esta Secção de Contencioso Tributário conhecer dos recursos de decisões dos tribunais fiscais aduaneiros, quando interpostos com exclusivo fundamento em matéria de direito o denominado recurso "per saltum" - conforme prescreve o artº 33º, 1, b), do ETAF, exclusividade essa que afasta a regra do conhecimento dos recursos pelo Tribunal imediatamente superior, que é, no caso, o Tribunal Tributário de 2ª Instância - artº 42º, 1, a), daquele diploma.

Inverificada, como ficou, tal exclusividade, neste recurso, o seu conhecimento compete, portanto, àquele Tribunal Tributário de 2ª Instância e não a este STA.

3. Pelo exposto, declara-se este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça e a procuradoria, respectivamente, em 50.000\$00 e 70 %.

Lisboa, 26 de Junho de 1996. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *Vítor Manuel Marques Meira*. Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 26 de Junho de 1996.

### Assunto:

*Imposto especial sobre o jogo. IVA na importação de material de jogo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O imposto especial sobre o jogo a que estão sujeitas as concessionárias da exploração dos jogos de fortuna e azar não impede a tributação em IVA pela importação de material de jogo por tal importação se não incluir no objecto da concessão.*

Recurso Nº 19.907. Recorrente Estoril Sol, SA. Recorrida Fazenda Pública e de que foi relator o Exmº Sr. Consº Dr. Vítor Maria.

”Estoril-Sol, S.A.”, inconformada com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao recurso e confirmou a sentença proferida pelo Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, veio interpor o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Invoca para o efeito os vícios de forma e violação de lei e de contrato administrativo que já anteriormente invocara por entender não estar sujeita ao pagamento de IVA ou outras imposições relativamente à importação de equipamentos destinados à prática de jogos de fortuna e azar no Casino Estoril de que é concessionária.

Formulou as seguintes conclusões, idênticas aliás às que formulara no recurso interposto para a 2ª Instância:

a) O artº 34º do Dec.Lei nº 48912 de 18 Março de 1969 e o artº 84º do Dec.Lei nº 422/89 de 2 de Dezembro, criaram em regime tributário substitutivo aplicável aos concessionários da exploração da exploração de jogos de fortuna e azar.

b) Tal regime foi vertido para o contrato referente à zona permanente de jogo do Estoril, firmado entre a recorrente e o Estado Português em 17.06.1985.

c) O regime em causa, que tinha sido consagrado no Dec.Lei nº 14643 de 3 de Dezembro de 1927, institui um sistema de exclusão dos concessionários de quaisquer impostos gerais ou locais e não só dos impostos sobre os rendimentos.

d) No domínio do sistema tributário anterior, sempre se entendeu que, por força do citado regime substitutivo, os concessionários não eram sujeitos passivos de pagamento de imposto de selo e de imposto de transacções.

e) O regime substitutivo abrange a não sujeição da concessionária, ora recorrente, a IVA nas importações de material de jogo, já que, neste caso o importador se encontra numa relação directa com o Estado, à semelhança do que acontecia no imposto de transacções.

f) Quer se considere a importação de material de jogo como uma actividade autónoma, quer como um meio material de prosseguimento da actividade principal da concessionária, sempre ela estará abrangida por aquele tributário substitutivo.

g) Caso se não entenda - o que só por mera hipótese se admite - que o regime tributário substitutivo não abrange o IVA e os direitos aduaneiros em virtude das características especiais daquele imposto

e das obrigações comunitárias de Portugal, verifica-se uma alteração legislativa posterior à outorga de contrato de concessão, o que constitui violação, por parte do Estado, do princípio da boa-fé contratual.

h) A notificação feita à recorrente para pagamento do imposto, não apresenta qualquer fundamentação, directa ou por remissão, para a liquidação efectuada.

i) Tal fundamentação era tanto mais justificada quando a Administração Aduaneira não ignorava que estava a decidir contra pretensão expressa da recorrente, conforme se pode verificar pelos documentos juntos ao processo instrutor.

j) Por tudo, o acto recorrido padece do vício de violação de lei e/ou contrato administrativo e de vício de forma, devendo ser, por isso, anulado.

l) Ao decidir em contrário, a sentença recorrida violou o disposto no artº 84º do Dec.Lei nº 422/89, de 2 Dezembro; no artº 406º, nº 1 do Código Civil e no artº 1º do Dec. Lei nº 256-A/77, de 17 Junho.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se pelo não provimento do recurso, de acordo com variada jurisprudência deste Tribunal.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou os seguintes factos como provados:

A — A recorrente Estoril-Sol, S.A. dedica-se à exploração de jogos de jogos de fortuna ou azar, na zona do Estoril;

B — Tal actividade é exercida a coberto do contrato de concessão de exploração outorgado com o Estado, em 17 de Junho de 1985, e publicado no D.R. III Série, nº 197, de 28 de Agosto de 1985;

C — A recorrente procedeu à importação de diversos equipamentos de material de jogo não existentes no mercado nacional a coberto do Bilhete de Despacho nº 60864 de 25.5.90;

D — Na mesma data requereu ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais isenção dos direitos e demais encargos fiscais decorrentes da referida importação;

E — Tal requerimento foi indeferido, e dele a recorrente interpôs recurso para o Supremo Tribunal Administrativo;

F — Em 26/9/90 a recorrente foi notificada pela Delegação Aduaneira de Lisboa da liquidação dos direitos e demais imposições em litígio referentes ao Bilhete de despacho nº 1519, de 90.01.08;

G — O recurso interposto para o Supremo Tribunal Administrativo veio a ser rejeitado por manifesta ilegalidade da sua interposição, tendo o respectivo acórdão transitado em julgado.

À vista dos documentos exibidos nos autos, dão-se ainda como provados mais os seguintes factos:

H — Na cláusula 4ª nº 3 do contrato a que alude a alínea B), a recorrente declarou obrigar-se a «garantir a conservação, em bom estado de utilização das instalações afectas à concessão, indicadas no nº 1 do artº 2º do Decreto Regulamentar nº 56/84, bem como do respectivo equipamento, mobiliário e utensilagem e eventual substituição destes, nos termos das instruções dimanadas da Inspeção-Geral de Jogos»;

I — E na cláusula 8ª do mesmo contrato, a recorrente e Estado declararam obrigar-se nos seguintes termos: «A empresa concessionária fica obrigada ao pagamento de um imposto especial pelo exercício da actividade do jogo, não sendo exigível qualquer outra tributação geral ou local relativa ao exercício dessa actividade ou de quaisquer outras a que esteja obrigada neste contrato, processando-se

a respectiva liquidação e cobrança nos termos dos art.ºs. 34º e sgs. do Decreto-Lei nº 48912»;

J — A Administração Aduaneira admitiu em 90.01.05, após a interposição do recurso a que alude a alínea E), a prestação de garantia por termo de fiança do montante dos direitos e impressos controvertidos, de 41.461\$00;

L — E permitiu o desembaraço das mercadorias;

M — Em data posterior aos factos referidos nas alíneas E), G) e J), a Administração Aduaneira procedeu ao registo da liquidação dos direitos controvertidos;

N — A recorrente foi ainda notificada em 26/9/90 para proceder ao pagamento dos direitos liquidados no prazo de 10 dias;

O — A notificação a que aludem as alíneas F) e N) foi efectuada nos precisos termos do documento de fls. 14 e 15;

P — Os impostos impugnados foram liquidados no Bilhete de Despacho nº 60864, de 25.5.90, pelo modo nele inserto, constante do processo instrutor apenso.

As questões que vêm suscitadas no recurso são de três ordens. São elas saber se os bens importados estão ou não sujeitos a IVA, se foi violado o princípio da boa-fé e se o acto de liquidação está suficientemente fundamentado.

A recorrente atribui ao acto recorrido o vício de violação de lei por considerar que o contrato de concessão impedia a tributação em outros impostos que não o imposto especial sobre o jogo. Conforme este Supremo Tribunal vem decidindo em inúmeros acórdãos e resulta dos normativos atinentes — art.º 34º do D.L. 48912 de 18.3.69 e 84º do D.L. 422/89 — as empresas concessionárias ficam obrigadas ao pagamento do imposto especial sobre o jogo não lhes sendo exigível qualquer outra tributação relativa ao exercício dessa actividade. Não é porém o caso do IVA. Este imposto não incide sobre a referida actividade mas, no caso vertente, sobre a importação das máquinas. Como refere o acórdão recorrido as liquidações aqui sindicadas não vieram onerar com mais um imposto a tributação daquela actividade porquanto incidiram sobre a importação de bens e esta não pode ser englobada naquela actividade. Decidiu pois correctamente o acórdão recorrido ao considerar a não ocorrência do vício de violação de lei invocado.

Invocava também a recorrente a violação do contrato administrativo e do princípio da boa-fé negocial por ter ocorrido alteração legislativa posterior à celebração do contrato que então desconhecia. Como refere o acórdão, não ocorreu tal violação porquanto o Estado não veio a atingir a actividade da recorrente com tributos não previstos, sendo da sua responsabilidade qualquer interpretação das cláusulas do contrato com um sentido que, em termos de razoabilidade lhe não era possível emprestar. Por isso também quanto a este vício falece razão à recorrente.

Refere finalmente a recorrente vício de forma do acto recorrido por falta de fundamentação. Como acto administrativo-tributário que é os pressupostos do acto de liquidação estão taxativamente enunciados nas normas de tributação. A falta de fundamentação que a recorrente refere reporta-se à notificação e não ao acto de liquidação. Para além de não vir provado o facto alegado de que a Administração sabia que estava a decidir contra pretensão expressa da recorrente, vem sendo entendido pela jurisprudência do S.T.A. que a eventual invalidade do acto de notificação, por posterior e exterior ao acto

de liquidação, não afecta este na sua validade, mas apenas na sua eficácia. Por isso não ocorre igualmente o invocado vício de forma.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso e confirmar o acórdão recorrido.

Custas pela recorrente, fixando em 60.000\$00 a taxa de justiça e em 70% a procuradoria.

Lisboa, 26 de Junho de 1996. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator). — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Benjamim Rodrigues* — *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 26 de Junho de 1996.

### Assunto:

*Suspensão de eficácia. Tribunal competente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O tribunal competente para conhecer de um pedido de suspensão de eficácia de um acto administrativo praticado por autoridade aduaneira é o que for competente para conhecer do recurso do acto.*

*II — Se o requerente apresenta o acto como respeitante a questões fiscais aduaneiras é competente para conhecer deste e do pedido de suspensão o Tribunal Tributário de 2ª Instância.*

*III — As razões que eventualmente levarão à improcedência do recurso ou do pedido de suspensão não têm que ser consideradas quando se está apenas a conhecer da competência do tribunal.*

Recurso nº. 20.816, em que é Recorrente Fábrica de Licores João Bispo (Herd.), Ldª e Recorrida Fazenda Pública, e de que foi Relator o Exm.º Cons.º. Vítor Meira.

”Fábrica de Licores João Bispo (Herd.), Ldª” requereu ao Tribunal Tributário de 2ª Instância suspensão da eficácia do despacho do Director da Alfândega de Alverca, que lhe fora notificado a coberto do ofício nº 1739 de 14.6.95 cuja fotocópia juntou, pelo qual a entidade recorrida lhe revogou as autorizações de entreposto fiscal de produção nº 39934134 e de armazenagem nº 39937400, que no seu entender enfermava de vários vícios. A requerente afirmava ter recorrido contentiosamente do acto em causa e que da execução do mesmo lhe advinham prejuízos que justificavam a suspensão da execução do acto mencionado.

O Tribunal Tributário de 2ª Instância declarou-se incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de suspensão de eficácia por entender que tal pedido deveria ter sido requerido à própria autoridade aduaneira que praticara o acto, cabendo então recurso contentioso da eventual decisão denegatória da suspensão, porquanto se não contempla nas competências que a lei lhe atribui conhecer

dos pedidos de suspensão de eficácia dos actos das autoridades aduaneiras.

Inconformado com tal decisão, dela recorreu o requerente para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação. Formulou as seguintes conclusões:

1 — A competência para julgar os incidentes e procedimentos cautelares pertence ao tribunal competente para conhecer a acção principal (artº 1º da L.P.T.A. e 96º do C.P.C.);

2 — A suspensão da eficácia dos actos é um processo incidental (artº 76º e seguintes da L.P.T.A.);

3 — O direito a ver suspensa a eficácia do acto recorrido por iniciativa da própria autoridade administrativa corresponde um meio processual de o realizar (CPC - artº 2º; CRP - artº 268).

Contra-alegando no recurso formulou a Fazenda Pública as seguintes conclusões:

a) O recurso deve ser considerado improcedente, por não provado, assim se confirmando a decisão recorrida do tribunal "a quo", que se julgou incompetente em razão da matéria para conhecer do pedido;

b) Se e quando se conhecer do pedido, deve este ser rejeitado por ilegal apresentação uma vez que também o recurso do acto o deve ser por falta de definitividade deste, ou, pelo menos, ser indeferido por não se verificar nenhum dos requisitos mencionados no nº 1 do artº 76º da L.P.T.A., cuja verificação cumulativa é exigível.

O Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público neste S.T.A. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso porquanto, devendo a suspensão ser pedida ao tribunal competente para o recurso, nos termos do artº 77 nº 1 da L.P.T.A., a ele caberá decidir sobre a admissibilidade ou não da formulação do pedido de suspensão.

Colhidos os vistos dos Ex.<sup>mos</sup> Adjuntos, cumpre decidir.

Importa antes do mais salientar que o objecto do recurso é unicamente a existência ou não de competência do Tribunal Tributário de 2ª Instância para decidir a suspensão e não a decisão quanto à eventual procedência da mesma que não pode apreciar-se no presente recurso.

Estabelece o artigo 77º nº 1 da L.P.T.A. que a suspensão é pedida ao tribunal competente para o recurso, devendo o pedido ser apresentado juntamente com a petição de recurso ou previamente à sua interposição, devendo, no primeiro caso, ser atuado por apenso e no segundo ser apensado logo que transite em julgado a decisão sobre a suspensão. Nos recursos de actos administrativos da competência dos tribunais fiscais o efeito suspensivo era concedido logo que fosse prestada caução (artigo 130º nº 2 da L.P.T.A.). Tal regime veio a conflitar com o disposto no artigo 244º do Código Aduaneiro Comunitário segundo o qual a interposição de recurso não tem efeito suspensivo da execução da decisão contestada, podendo porém as autoridades aduaneiras suspender a execução da decisão.

Não cabe porém entrar aqui na compatibilização ou interpretação de tais normas porquanto, como dissemos, só há que apreciar da competência do tribunal recorrido. Para saber se o Tribunal Tributário de 2ª Instância é ou não competente para apreciar o pedido de suspensão terá que aferir-se a questão pelos termos em que o processo é apresentado ao tribunal. Como refere o Prof. Manuel de Andrade (Noções Elementares de Processo Civil, p. 94) a competência em razão da matéria "é a competência das diversas espécies de tribunais: diversas ordens de tribunais dispostas horizontalmente, isto é, no mes-

mo plano, não havendo entre elas uma relação de supra-ordenação e subordinação". Embora nos autos se não refira se o recurso contencioso interposto pela requerente corre termos no Tribunal "a quo", o certo é que a recorrente manifesta o seu entendimento de que o mesmo versa questão fiscal aduaneira. Nos termos do artº 42º nº 1 alínea b) do ETAF compete ao Tribunal Tributário de 2ª Instância conhecer "dos recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais aduaneiras, salvo o disposto nas alíneas c) e d) do nº 1 do artigo 33º". Por isso, devendo o pedido de suspensão - meio processual acessório do processo principal - ser pedido ao tribunal competente para o recurso, como aconteceria com o pedido do efeito suspensivo (artº 130 nº 2 da L.P.T.A.), há que ver que tribunal é esse. Entendendo o requerente que pretende decisão sobre questão fiscal aduaneira é o Tribunal recorrido o competente para o efeito. Assim sendo, é também esse Tribunal o competente para conhecer do pedido de suspensão de eficácia formulado (atentos os arts. 77º da L.P.T.A. e, em sentido idêntico, 96 do C.P.C.) nos termos concretos em que o foi. Saber se é possível suspender a eficácia de tal acto, se o recurso versa sobre questão fiscal aduaneira, se é aplicável o Código Aduaneiro Comunitário ou outras similares, são questões a apreciar posteriormente para decidir quanto à procedência do pedido de suspensão de eficácia apresentado mas que não tem que ser abordados a respeito da competência do tribunal para conhecer de uma questão incidental do recurso contencioso, nos termos em que foi deduzido pela requerente.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso assim revogando o acórdão recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 26 de Junho de 1996. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator). — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.



**DIÁRIO DA REPÚBLICA**

APÊNDICE

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO**

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

**PREÇO DESTE NÚMERO 840\$00 (IVA INCLUÍDO 5%)**

*Depósito legal n.º 25 495/89*

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, E. P.