



DIÁRIO DA REPÚBLICA

29 de Novembro de 2000

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção,
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 3.º trimestre de 1997**

Acórdão de 2 de Julho de 1997

Assunto:

Recurso contencioso. Acto ministerial. Liquidação de juros compensatórios. Falta de impugnação. Caso decidido. Irrecorribilidade do acto ministerial. Rejeição do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Só a liquidação efectuada no processo próprio ou típico é que define a situação jurídica do contribuinte.*
- II — Não tendo sido accionados pelo contribuinte os meios gratuitos ou impugnação judicial contra o acto tributário nos termos e nos prazos legais, constituiu-se caso decidido ou caso resolvido.*
- III — Por isso o acto do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que indeferiu, em sede de recurso hierárquico, o pedido de dispensa do pagamento de juros compensatórios por falta de liquidação da Sisa devida, pedido esse que havia sido formulado perante o Ministro das Finanças, antes indeferido pelo Director-Geral das Contribuições e Impostos, no uso de competência subdelegada, não é recorrível contenciosamente.*
- IV — Deve pois, o recurso contencioso interposto de tal acto ser rejeitado por manifesta ilegalidade da sua interposição.*

Recurso n.º 10.462, em que é **recorrente** FORURBANA-Fomento Rústico e Urbano, SA e **recorrido** Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e de que foi **Relator** EXMº Sr. Consº Dr. ABÍLIO BORDALO.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

FORURBANA — Fomento Rústico e Urbano, SA, com sede em Lisboa, na Avenida da Liberdade, 258-10º andar, pessoa colectiva 500118434, veio, perante este tribunal, interpor « recurso contencioso do acto definitivo e executório, praticado por Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que indeferiu o recurso hierárquico apresentado a Sua Excelência o Ministro das Finanças em 28 de Julho de 1998, sobre juros compensatórios mandados liquidar sobre imposto de Sisa», alegando, em síntese, os seguintes fundamentos:

1 — A recorrente, colectada em contribuição industrial pelo sistema do grupo A, exerce normal e habitualmente a actividade de compradora de prédios para revenda.

2 — Por escritura pública de 17 de Julho de 1981 lavrada no 8º Cartório Notarial de Lisboa, a recorrente adquiriu um prédio para revenda no valor de 33.100.000\$00, sito na Portela, Areia, Birre, freguesia de Cascais.

3 — Conforme se verifica da escritura, a recorrente ficou isenta do pagamento de Sisa, nesta transmissão onerosa.

4 — Não foi possível revender o prédio no prazo de dois anos a contar da aquisição.

5 — No dia 12 de Agosto de 1993, dentro do prazo de 30 dias contado do termo do prazo de 2 anos (17.7.83) requereu a prorrogação do prazo de isenção por mais dois anos, conforme lhe era permitido pelo n.º 1 do art.º 16º do CSISSD.

6 — A recorrente nunca foi notificada do despacho que recaiu sobre aquele requerimento.

7 — Antes de 17.8.85 a recorrente liquidou o imposto de Sisa (em 16.8.85) na Tesouraria da Fazenda Pública de Cascais.

8 — Antes de 16.8.85, o fisco ordenou a avaliação do referido prédio fixando-lhe o rendimento colectável de 2.688.000\$00 a que corresponde o valor matricial de 53.760.000\$00.

9 — A recorrente pagou imposto de Sisa sobre o maior dos dois valores (33.100.000\$00 e 53.760.000\$00) no montante de 5.376.000\$00 equivalente à aplicação da taxa de 10 % sobre 53.760.000\$00.

10 — Em 13.9.88, passados mais de 5 anos, o Fisco exigiu da recorrente juros compensatórios contados desde a data de 17 de Julho de 1981 — a data em que efectuou a transmissão onerosa do prédio em causa.

11 — À recorrente não lhe pode ser imputável qualquer facto que importe retardamento na liquidação da Sisa.

12 — Tais juros compensatórios devem considerar-se prescritos.

13 — O acto recorrido que ordenou o pagamento dos referidos juros compensatórios enferma de vício de violação de Lei.

A recorrente esteve intervencionada pela Estado desde 20 de Maio de 1975 até 7 de Outubro de 1977 e por isso beneficia do regime especial tributário instituído através do DL. 8/83, de 15 de Janeiro e Dec. Lei 253/83, de 15 de Junho.

Juntou com a petição vários documentos (de 1 a 10).

Na sua resposta, a autoridade recorrida sustenta que a recorrente nunca teve a intenção de proceder à venda do referido prédio mas somente prorrogar o prazo de liquidação de Sisa: essa é a razão pela qual a recorrente declarou que o prédio adquirido era um terreno para construção destinado a revenda, quando, de facto se tratava de um prédio urbano, integrando uma moradia com piscina, pica-deiros, anexos e jardins onde residiam permanentemente um caseiro e um tratador de cavalos e que veio a servir para ocupação eventual nos fins de semana por parte do administrador da ora recorrente; as declarações inexactas no momento de escritura, fazendo passar por rústico um prédio urbano visava não só a subavaliação dos bens adquiridos como induzir em erro a Administração Fiscal sobre o destino a dar ao prédio adquirido; por isso, não havendo real intenção de proceder à revenda, não haveria "ab initio" lugar à atribuição de qualquer benefício fiscal devendo a Sisa ter sido liquidada antes da escritura; por isso é imputável ao requerente o retardamento da liquidação da Sisa, sendo devidos juros compensatórios desde 1981; a entender-se de outro modo, pelo menos desde 1983 tais juros são exigíveis; o silêncio da entidade a quem o requerimento foi dirigido a pedir a prorrogação do prazo é de considerar indeferimento tácito, não eximindo o requerente de liquidar a Sisa dentro dos prazos prescritos; também não se verifica a prescrição no prazo de cinco anos dos juros compensatórios, nem se aplicam à recorrente os Dec. Lei 8/83 e 253/83 que implicam, para a regularização das situações tributárias sem quaisquer juros, multas ou encargos adicionais um despacho do Ministro da Finanças (precedido de requerimento) o que nunca se verificou; pelo que o acto recorrido deve ser mantido.

Notificadas as partes para alegações apenas a recorrente veio apresentá-las, formulando as seguintes conclusões (junto que foi o proc. instrutor) :

«1 — A recorrente provou por documento autêntico passado pela Repartição de Finanças do 9º Bairro Fiscal de Lisboa que exerceu normal e habitualmente a actividade de comprador de prédios para revenda no exercício imediatamente anterior à data de escritura de compra e venda do prédio.

2 — Este documento não foi impugnado pelo Fisco.

3 — A recorrente, ao abrigo do nº 3 do artº 11º e artº 13º-A, ambos do CSISD, beneficiou da isenção de Sisa pela aquisição do prédio.

4 — A isenção de Sisa aplica-se a prédios urbanos, rústicos e mistos.

5 — A recorrente não conseguiu vender o prédio no prazo de dois anos, dadas as contingências do mercado e atendendo ao alto valor do prédio.

6 — A vontade da recorrente só pode ser concretizada através das deliberações dos seus órgãos sociais, exaradas em acta.

7 — É irrelevante qualquer intenção ou conduta imputável, isoladamente, a qualquer accionista ou administrador da recorrente fora das suas atribuições de gestão empresarial.

8 — A recorrente não accionou indevida e abusivamente o mecanismo previsto no nº 3 do artº 11º do Código da Sisa.

9 — A recorrente não fez declarações dolosas e inexactas, no acto da escritura de compra e venda do prédio realizada em 17/7/81.

10 — A escritura de 17/7/81 foi elaborada com base na acta nº 27, na certidão da Conservatória do Registo Predial de Cascais, na certidão das Finanças de Cascais e na certidão da Repartição de Finanças do 9º Bairro Fiscal de Lisboa.

11 — A única declaração que a recorrente fez na requerida escritura referiu-se à aceitação do preço de venda e de que o prédio se destinava a revenda.

12 — A recorrente não induziu em erro a Administração Fiscal.

13 — O facto do prédio ser rústico ou urbano não altera a génese do benefício da isenção de Sisa.

14 — Os pressupostos que motivaram o benefício da isenção de Sisa são reais e verdadeiros.

15 — Quando em 17/7/81, a recorrente adquiriu o prédio, a compra ficou automaticamente isenta de Sisa, por força do nº 3 do artº 11 e artº 13º-A, ambos do Código da Sisa.

16 — A recorrente em 12/8/83, ao abrigo do § 2º do artº 16º do Código da Sisa requereu a prorrogação do prazo por mais 2 anos, porque se mantinham todos os pressupostos legais para a continuação da isenção.

17 — Em 16/8/85, antes de terminar o prazo máximo global de 4 anos de isenção a recorrente pagou a Sisa devida de Esc. 5.376.000\$00.

18 — Este pagamento de Sisa, retrotraiu-se à data de 17/7/81 em que se verificou a transmissão onerosa do direito de propriedade.

19 — O acto tributário é regido pela lei sob cuja égide nasceu (artº 11º do CSISD e artº 12º do Código Civil).

20 — Em 13/9/88, decorridos mais 5 anos sobre a data de transmissão onerosa do prédio, é ilegal exigir-se o pagamento de juros compensatórios, contados de 17/7/81.

21 — O artº 113º do Código da Sisa estipula juros de natureza legal (juros compensatórios).

22 — A recorrente não praticou quaisquer actos que possam importar o retardamento na liquidação da Sisa.

23 — Nos termos da al. d) do artº 310º do Código Civil prescrevem no prazo de 5 anos os juros legais.

24 — A recorrente esteve intervencionada pelo Estado desde 20/3/75 até 7/10/77.

25 — A Intervenção Estatal na recorrente permitiu beneficiar do regime tributário do Dec. Lei 8/83 e Dec. Lei nº 254/83, de 15/6.

26 — Nos termos do Dec. Lei 8/83, a recorrente ficou dispensada do pagamento de juros sobre dívidas por impostos referentes a obrigações fiscais nascidas até ao termo do segundo exercício imediato ao da cessação de Intervenção Fiscal.

27 — Este prazo foi alargado pelo Dec. Lei 253/83.

28 — Os juros compensatórios foram mandados liquidar a partir de 17/7/81, data da transmissão onerosa do direito de propriedade.

29 — Foram violados, entre outros os seguintes normativos legais: artºs 10º, 11º, 13º-A, 16º e 113º do CSISD e artºs 12º e 310º do Cód. Civil, Dec. Lei nº 8/83, de 15/1 e Dec. Lei 253/83, de 15/6» A autoridade recorrida não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral-Adjunto neste STA emitiu douto parecer defendendo que "o recurso deve ser rejeitado" uma vez que "o acto de liquidação dos juros compensatórios da Sisa devidos pela recorrente" sendo "um acto tributário na acepção do artº 3º do CPCL, susceptível de impugnação judicial e não tendo ocorrido esta, o mesmo acto tributário consolidou-se na ordem jurídica formando-se caso decidido ou resolvido pelo que é insusceptível de reapreciação no âmbito do recurso contencioso do acto do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que, em sede de recurso hierárquico do despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos, o qual por sua vez apreciara impugnação graciosa visando o acto de liquidação dos juros compensatórios".

Notificadas as partes para, querendo, se pronunciar sobre o parecer do Exmº Magistrado do Ministério Público, apenas a recorrente o fez, em termos de que deduziu reclamação extraordinária para o Director-Geral das Contribuições e Impostos, com fundamento da atitude abusiva e violenta do Fisco exigir juros compensatórios indevidos e que da decisão do D.G. Impostos interpôs recurso hierárquico para o Ministro das Finanças de cuja decisão ministerial interpôs o presente recurso contencioso permitido nos termos do artº 85º al. d) e 88º do CPCL.

Colhido os vistos legais cumpre decidir:

Em sede factual apura-se dos autos:

a) A recorrente encontrava-se colectada pelo 9º Bairro Fiscal de Lisboa em contribuição industrial grupo A pela actividade de "Prédios — revenda dos adquiridos para esse fim" exerceu essa actividade durante o exercício de 1980.

b) Por escritura pública de 17 de Julho de 1981 lavrada no 8º Cartório Notarial de Lisboa, a recorrente adquiriu um terreno com a área de 70.132,60 m2 denominado Areia-casal no sítio de Portela Freguesia de Cascais.

c) No qual veio posteriormente a constatar-se que pela firma vendedora Fopra- Financiamentos Prediais Agrícolas SARL havia sido construído, antes da escritura, uma moradia com piscina, picadeiro, anexos e jardins.

d) Fez-se constar da escritura que a ora recorrente adquirira o prédio para revenda.

e) Consta da escritura que a compra foi isenta do pagamento de Sisa nos termos do nº 3º do artº 11º do Cód. da Sisa em virtude de a compradora satisfazer os requisitos referidos no artº 13º — A do Código citado.

f) Decorridos dois anos sobre a data da aquisição a recorrente não procedeu à venda do prédio.

g) Em 12. 8. 83, a recorrente invocando dificuldades na revenda do referido prédio pediu por requerimento ao Sr. Ministro das Finanças, a prorrogação do prazo para revenda para mais dois anos, pretensão que foi indeferida por despacho de 3.6.87.

h) Na sequência de notificação para o efeito, a recorrente pagou em 16.8.85, Sisa no montante de 5.376.000\$00.

i) Em 13.9.88 foram exigidos juros compensatórios no valor de 4.683.748\$00 contados de 17.7.81 até à data do pagamento da Sisa (16.8.85).

j) Tais juros compensatórios haviam sido liquidados pelo Chefe de Repartição de Finanças de Cascais entre 3.6.87 e 14.12.87 e notificada à recorrente, para o seu pagamento, em 16.12.87 (cfr. fls. 34 — documento 3 — proc. instrutor) sendo advertida de que na falta de pagamento proceder-se-ia à cobrança virtual.

l) Por requerimento datado de 23.12.87 dirigido ao Ministro das Finanças a recorrente pediu que fosse dispensada do « pagamento dos juros liquidados de harmonia com os nºs 1 e 5 do artº 1º do Dec. Lei nº 8/83 com a redacção que lhe foi dada pelo Dec. Lei 253/83», invocando a requerente, ora recorrente, que esteve interencionada pelo Estado desde 24 de Fevereiro de 1975 a 7 de Outubro de 1977, (cfr. Diário do Governo, I Série de 20/3/75 e Diário da República, I Série, de 7/10/77) (cfr. fls. 30 do proc. instrutor).

m) Por despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos, no uso de subdelegação de competência (fls. 23 do proc. inst.) datado de 5.5.88 foi indeferido o pedido com o fundamento de que “ a aquisição do imóvel em causa verificou-se em 1981, muito depois da intervenção estatal — 1977 pelo que o nº 1 do Dec. Lei 8/83, de 15/1 não tem aplicação no presente caso” (cfr. fls. 24 do p. inst.).

n) Por requerimento de 27 de Julho de 1988, dirigido de novo ao Ministro da Finanças, invocando o indeferimento do pedido pelo Director-Geral das Contribuições e Impostos, interpôs a recorrente “ recurso hierárquico” pedindo a revogação do anterior despacho e se reconheça não haver lugar a juros compensatórios, ” ou em alternativa, se se considerar legal tal liquidação se dispense o pagamento dos mesmos juros” face aos já citados diplomas legais (DLs 8/83 e 253/88).

o) Por despacho de 07.10.88 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi indeferido o pedido.

p) Tal despacho foi precedido de informação do Técnico Tributário - Diniz da Silva (fls. 15 a 17 do proc. instrutor) onde se considerou em síntese que a situação não tem enquadramento legal nos referidos diplomas, uma vez que a intervenção estatal se verificou anteriormente a 1981 ou seja de 1975 a 1977, que os juros compensatórios são uma consequência do retardamento do pagamento do imposto da Sisa — facto imputável ao contribuinte.

Informação esta que mereceu do Director de Serviços a devida concordância e que era de manter o despacho recorrido sobre o que

veio a recair o despacho de : ” concordo” do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

q) Deste despacho foi a recorrente notificada por ofício de 17.10.88 (cfr. fls. 11 do proc. instrutor)

r) O presente recurso foi interposto em 21/12/88.

Estes os factos relevantes para a decisão:

E a primeira questão que se coloca reside na apreciação do problema de saber se o recurso deve ser rejeitado, como defende o Exmo Magistrado do Ministério Público sem perder de vista o disposto nos artºs 27º, 54º nº1 e 57º da LPTA (Dec. Lei 267/85 de 16 /7) já que a proceder tal questão ela será obstativa do conhecimento do objecto do recurso contencioso, cujo âmbito é delimitado pela petição inicial de interposição e conclusões das alegações.

Ora, como é sabido e tem sido repetidamente salientado, quer pela doutrina quer pela jurisprudência, com o apoio da lei, a liquidação do imposto constitui o acto tributário por excelência, representando o culminar de todo um processo mediante o qual se fixa não apenas o montante da prestação devida pelo contribuinte mas todo o conteúdo da relação jurídica tributária nascida da conjugação do facto concreto com a lei; em tal processo se inserem as fases de lançamento e liquidação em sentido estrito (Ac. do STA de 9.10.91 — Rec. 13220 in Ap. DR pag. 442).

Portanto o chamado processo de liquidação abrange toda a actividade desenvolvida pela Administração Fiscal até à exigência final do tributo e de que são exemplo os diversos Códigos Fiscais.

Isto em sentido amplo, desde a determinação da incidência, das isenções, da matéria colectável, da liquidação propriamente dita (cfr. Rodrigues Pardal e Rubem dos Anjos, CPCI anotado vol. I pag. 42).

Significa isto que a liquidação em sentido estrito se insere num processo típico — processo de liquidação e que só esta define a situação jurídica do contribuinte em relação ao imposto, só ela pode pois afectar - como prestação pecuniária que é — os seus direitos e interesses (Ac. citado e Ac. do Tribunal Pleno de 27.6.75 in AD nº 168 pág. 1637).

Na medida em que só a liquidação afecta, em princípio os direitos e interesses referidos, só ela é impugnável, abarcando todos os actos anteriores, dentro do princípio da impugnação unitária, sempre juízo do chamados actos destacáveis que também definem determinada situação jurídica e, por isso, igualmente impugnáveis ou contenciosamente recorríveis.

Esta visão das coisas encontra apoio legal, hoje no artº 120º do CPT que prevê a impugnação do acto tributário, tal como o previa o artº 5º do CPCI, com o fundamento em qualquer ilegalidade designadamente, incompetência, vício de forma, inexistência de facto tributário, visando sempre a anulação da liquidação.

Obviamente que tudo isto se aplica à liquidação dos juros compensatórios, questão que está na base do presente recurso.

Deu-se como provado que os referidos juros compensatórios liquidados entre 3.6.87 e 14.12.87 pelo chefe da Repartição de Finanças de Cascais deles foi notificada a recorrente para seu pagamento em 16.12.87 e advertida de que na falta de pagamento proceder-se-ia à cobrança virtual.

A recorrente em vez de lançar a mão dos meios gratuitos ao seu alcance (reclamação ordinária ou extraordinária — arts 77º e segs. e 85º e segs. do CPCI respectivamente) ou impugnação judicial (artº 89º do mesmo diploma) dirigiu ao Ministro das Finanças requerimento (fls. 30 do proc. instrutor), como do probatório consta (alínea l)), requerendo fosse dispensada do pagamento dos juros liquidados de harmonia com os nºs 1 e 5 do artº 1º do Dec.Lei 8/83 com a redacção que lhe foi dada pelo Dec.Lei nº 253/83, de 15 de Julho, sob a invocação de factos ocorridos antes da vigência destes diplomas.

Cabe aqui referir, em jeito de parêntesis, que a recorrente, uma vez notificada para se pronunciar sobre o parecer do Ministério Público que defende a rejeição do recurso, veio alegar, como atrás se referiu, que deduziu reclamação extraordinária para o Director-Geral das Contribuições e Impostos, com fundamento "na atitude abusiva e violenta do Fisco exigir juros compensatórios indevidos" e que da decisão da D.G.C. Impostos interpôs recurso hierárquico para o Ministro das Finanças.

Ora, do processo instrutor, como resulta do probatório, o que a recorrente fez foi, simplesmente, o que já se disse — dirigiu requerimento ao Ministro das Finanças datado de 23.12.87 (entrado em 28.12.87) em que, fundamentalmente, pediu a dispensa do pagamento dos juros compensatórios liquidados à luz dos citados Decs.Leis 8/83 e 253/83.

Tal requerimento não pode ser interpretado como reclamação extraordinária prevista no artº 85º do CPCI quer quanto à entidade a que foi dirigido quer, sobretudo, quanto aos fundamentos que à mesma "reclamação" presidem e que constam do elenco daquele normativo, sendo certo que no dito requerimento não foi alegada nenhuma das situações que sejam susceptíveis de tipificar qualquer dos fundamentos ali elencados, cuja numeração se entende como taxativa (cfr. Alfredo J. de Sousa e Silva Paixão em anotação ao CPCI — artº 85º pag. 270).

Daqui resulta, sem margem para dúvidas, que o dito requerimento dirigido ao Ministro das Finanças não é, nem pode ser, entendido, contra o que sustenta a recorrente, como reclamação extraordinária.

Não tendo exercido, como não exerceu, os meios gratuitos previstos na lei nem deduziu impugnação judicial a que se reportam os arts 5º e 89º do CPCI vigente ao tempo, o acto tributário da liquidação consolidou-se na ordem jurídica, constituindo caso decidido ou caso resolvido com força análoga ao trânsito em julgado das decisões judiciais.

Esgotados que foram, manifestamente, os prazos da redacção judicial adequada à situação é de concluir que, no presente recurso, se mostra insusceptível de apreciação o mesmo acto de liquidação no âmbito do recurso contencioso do acto do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que, em sede de recurso hierárquico do despacho do Director-Geral das Contribuições e Impostos com delegação de competência apreciara anterior requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, visando o acto de liquidação dos juros compensatórios em causa. Via graciosa que, como decorre do que já vem sido dito, não se mostra consentânea com o estabelecido na lei.

Perante o exposto, é forçoso concluir que não pode conhecer-se do objecto do recurso, face ao já mencionado caso resolvido por falta de oportuna impugnação judicial do acto tributário de liquidação.

O presente recurso deve, pois, ser rejeitado por ilegalidade manifesta da sua interposição (artº 57º parágrafo 4º do RSTA).

Termos em que se acorda em rejeitar o recurso contencioso o que obsta ao conhecimento de fundo.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Abílio Madeira Bordalo* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Domingos Brandão de Pinho*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997

Assunto:

Embargos de terceiro. Penhora de fracção de bens de herança indivisa a que o executado concorre. Despacho do chefe da Repartição de Finanças que implicitamente considera sem efeito a mesma diligência. Inutilidade superveniente da lide.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos dos artigos 824º e 862º do CPC e 315º do CPP, não pode penhorar-se determinado bem de herança indivisa ou fracção do mesmo, à qual concorre o executado.

II — Levantadas no processo executivo penhoras efectuadas em desrespeito de tais disposições legais adjectivas, ocorre inutilidade superveniente da instância dos embargos de terceiro às mesmas opostas - artigo 287º, e), 2ª parte do CPC.

RECURSO Nº 16.778 em que são **recorrentes** Joaquim Fernandes Flora e mulher Maria Joaquina dos Santos Oliveira e José Maria Fernandes Flora e mulher Joaquina dos Santos Branco Flora e **recorrida** Fazenda Pública e de que foi **Relator o Exmº Sr. Consº Dr. Mendes Pimentel**.

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

Joaquim Fernandes Flora e mulher, Maria Joaquina dos Santos Oliveira, e José Maria Fernandes Flora e mulher, Joaquina dos Santos Branco Flora, inconformados com o acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância que julgou improcedentes os presentes embargos de terceiro por si deduzidos às penhoras efectuadas na execução fiscal nº 120/81 da R. F. de Alcanena, vêm até nós, assim condensando a sua alegação de recurso:

1 - Os embargantes têm a posse sobre os bens adquiridos.

2 - A penhora que recaiu sobre tais bens é ilegal.

3 - Porque se trata de bens certos e determinados pertencentes à herança indivisa a que concorreu o executado Adelino com as suas irmãs embargantes, sem que estas devam à Fazenda Nacional seja o que for.

4 - A penhora ofendeu assim a posse dos ora embargantes, visto que, atento o disposto nos artigos 2050º, 2052º e 2119º do Código Civil, o domínio e posse dos bens da herança adquire-se por aceitação, independentemente da sua apreensão material.

5 - Está, pois, expressamente consagrada a retroactividade da partilha e o seu carácter declarativo, o que foi esquecido no acórdão recorrido.

6 - Em boa verdade, por um lado, à face da lei, doutrina e jurisprudência, a posse efectiva não se dissocia da posse jurídica e, por outro lado, a declaração de bens em processo de liquidação do imposto sobre sucessões e doações é feita apenas para fins de liquidação do imposto sucessório, dado não existir partilha.

7 - Somente a partilha atribui direitos sobre determinados bens ou fracção e os direitos de aceitação retrotraem-se ao momento da abertura da sucessão (arts. 2050º - 2052º e 2119º do CC).

8 - O douto acórdão recorrido fez uma errada interpretação da prova e da lei aplicável, podendo e devendo ter tomado em conta os preceitos anteriormente referidos.

9 - Houve, assim, violação e errada aplicação da lei substantiva e da lei processual, nomeadamente dos artigos 2005º, 2050º, 2052º e 1037º do Código Civil e 1037º, 1, do Cód. Proc. Civil.

Sem contra-alegação, subiram os autos a este Supremo Tribunal, tendo a Exm^a. Magistrada do Ministério Público opinado no sentido do não provimento do recurso, por isso que da matéria de facto resulta que os recorrentes não tinham a posse efectiva e real dos bens penhorados.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A instância julgou provados os seguintes factos:

a) Por escritura de 19/III/74, lavrada no Cartório Notarial de Torres Novas, o executado Adelino dos Santos Branco e mulher cederam a Joaquim dos Santos Branco e mulher e a José dos Santos Branco e mulher, pelo preço de 8.000\$00, em comum e partes iguais, o direito e acção à herança líquida e indivisa que lhes pertence por óbito de Maria da Conceição Santos, sua mãe e sogra, falecida em 11/II/69.

b) No inventário facultativo a que se procedeu por óbito daquela Maria da Conceição Santos e José dos Reis Branco, foi lavrada sentença homologatória do acordo de partilhas em 28.XI.84, sendo os bens da herança adjudicados aos co-herdeiros do executado Adelino.

c) Em 7/V/84, na execução fiscal movida contra o executado Adelino dos Reis Branco (exec. 120/81), foram penhorados 1/10 indivisos de vários prédios rústicos e urbanos identificados nos autos de fls. 34 a 51, que faziam parte da herança aberta por óbito dos falados Maria da Conceição Santos e José dos Reis Branco, seus pais.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal " a quo", cabe referir que, em 10.XII.96, foi proferido em processo executivo fiscal do qual o presente é dependente (cfr. artigo 295º do CPT), junto por iniciativa do relator, despacho do seguinte teor:

"Em face da informação que antecede verifica-se que as penhoras efectuadas de fls. 8 a 24 recaíram sobre imóveis que não pertenciam a executado.

Assim, só o imóvel identificado no termo de penhora de fls. 25 pode ser objecto de registo para posterior venda.

Prossiga a execução para registo e venda do imóvel penhorado a fls. 25, devendo ainda ser efectuadas diligências que possibilitem detectar outros bens que pertençam ao executado e que sejam penhoráveis."

Temos, pois, que neste despacho do chefe da R. F. foi, implicitamente, considerado sem efeito a penhora de 1/10 indivisos dos primeiros dezasseis imóveis referenciados no artigo 1º da petição de embargos, sendo que a execução só prosseguiu em relação ao último aí mencionado, o artigo matricial urbano nº 53.

E bem se andou, evidenciando-se até, à partida, ilegalidade daquelas penhoras.

Na verdade, « quando a indivisão abranger uma universalidade - uma herança, por exemplo -, a penhora não pode abranger nem determinados bens que a componham, nem uma fracção dalgum ou dalguns desses bens, determinadamente. Por exemplo quando o executado tenha direito a metade de uma universalidade composta de dois prédios, nem pode penhorar-se nenhum deles separadamente, nem se pode penhorar metade de cada um deles.» (Lopes Cardoso, Manual da Acção Executiva, pág. 338). É o que claramente resulta do artigo 824º do CPC.

Numa tal situação, o que se impõe é penhorar o direito e acção do executado a herança indivisa - cfr. citado artigo 824º, bem assim, o artigo 826º do mesmo compêndio adjectivo, e o artigo 315º do CPT.

Fechado este parêntesis, diremos que na sequência do falado despacho do processo executivo, ocorre, em relação às penhoras incidentes sobre os artigos matriciais 1530, 1560, 190, 32, 1590, 1591, 200, 25, 27, 1558, 1535, 1675, 158, 1015, 1070, e 159, manifesta inutilidade superveniente da lide - cfr. artigo 447º, 2, do CPC.

Portanto, o presente procedimento só fica de pé quanto à penhora que recaiu sobre o prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 53º.

Sucedo, porém, que, contrariamente ao alegado na petição de embargos (v. seus artigos 1º e 2º), esse imóvel não fazia parte da herança de Maria da Conceição Santos e marido, José dos Reis Branco, como bem se vê da fotocópia autenticada de fls. 13-30, acolhida na alínea b) do probatório.

Destarte, reportando-se as conclusões da alegação dos recorrentes a bens pertencentes " à herança indivisa a que concorreu o executado Adelino com suas irmãs embargantes", incólume fica o aresto recorrido na parte em que, em relação ao dito prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 53, proclama que nenhuma posse real efectiva, anterior à penhora, foi provada pelos embargantes, donde a improcedência dos embargos neste ponto.

Por todo o exposto se acorda:

a) declarar extinta a instância em relação às penhoras incidentes sobre os artigos matriciais 1530, 1560, 190, 32, 1590, 1591, 200, 25, 27, 1558, 1535, 1675, 158, 1015, 1070, e 159, por inutilidade superveniente da lide - artigo 287º, e), 2ª parte, do CPC; .

b) julgar improcedente o recurso quanto ao mais decidido - penhora do artigo matricial urbano nº 53º.

Custas pelos recorrentes, na parte em que decaíram [b)].

lisboa, 02.VII.1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa*. — Fui presente: *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Impugnação judicial. Aberturas. Oposição à execução havendo lugar a impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Em contencioso tributário não vigora o princípio da tipicidade dos vícios ou aberturas alegáveis, pois nos termos do corpo do artigo 120º do Código de Processo Tributário, constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade.*
- II — *Se o contribuinte teve oportunidade de impugnar judicialmente o acto de liquidação de juros compensatórios que lhe foi notificado para pagamento voluntário, não pode usar do meio de oposição à execução fiscal previsto no artigo 286º, nº 1, alínea g), do Código de Processo Tributário, pois o artigo 62º, nº 1, alínea a), do ETAF assegura a impugnação judicial.*

Recurso n.º 17907. Recorrente: Aviário Santo António Lda. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Cons.º Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório:

Com fundamento em inexistência dos juros compensatórios liquidados pela Repartição de Finanças de Mortágua na sequência da aquisição de uma terra de cultura com três pavilhões, de que era devida sisa, e que foi abrangida pela Lei 23/91 (amnistia e perdão), a contribuinte AVIÁRIO SANTO ANTÓNIO, Lda., com sede no lugar das Ancas, concelho de Anadia, deduziu oposição à execução fiscal nº 93.0/91, com fundamento nas alíneas a) e g) do artº 286º do Código de Processo Tributário, pedindo a anulação da liquidação de 1.293.187\$00.

Por sentença de fls. 22 a 30, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente, por ter entendido que o meio próprio de a contribuinte se defender era a impugnação judicial e já ter passado o prazo legal para ela impugnar, pois foi notificada da liquidação em 5.7.91 e a oposição deu entrada em 21.7.92.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a oponente para este STA, pedindo a sua revogação e a anulação da liquidação com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

A) A ora recorrente pagou a sisa devida em 25 de Janeiro de 1991.

B) A Lei da Amnistia nº 23/91 de 4 de Julho, na alínea x) do nº 2 completamentada pelo ofício circular nº 1.167 de 29/07/91 da Direcção de Serviços da Justiça Fiscal prevê o perdão dos juros compensatórios.

C) A situação concreta em apreço é subsumível ao disposto na Lei da Amnistia e no ofício nº 1.167, porque se encontram reunidos todas as condições de que depende a sua aplicabilidade, e o imposto de sisa, única oposição legal a cumprir já se encontrava pago à data da entrada em vigor, logo foi pago nos 180 dias subsquente à entrada em vigor da mesma.

D) Acresce o preenchimento de outros pressupostos como sejam: tratar-se de uma infracção fiscal anterior a 25 de Abril de 1991, ser punível apenas com multa e esta não ultrapassar os 5.000.000\$

E) A inexistência dos juros compensatórios em virtude da aplicação da Lei da Amnistia e do já citado eram (e são) do conhecimento officioso dos Serviços Fiscais e do Tribunal Tributário não se verificando necessidade de impugnação por parte da contribuinte.

F) Não estavam preenchidos os pressupostos nem tão-pouco havia necessidade de deduzir impugnação.

G) Uma vez que não se procedeu à aplicação officiosa da lei da amnistia, como deveria ter sido feito, e em consequência dessa ilegalidade foi movido o processo executivo contra a ora recorrente, esta foi obrigada a deduzir oposição — o único meio de que dispunha ao tempo.

H) A oposição (artigo 286º do C.P.T.), além de ser o único meio de que a contribuinte podia lançar mão para apelar ao cumprimento daquilo que deveria ser cumprido officiosamente, é também meio idóneo e legalmente admitido para reagir contra este tipo de ilegalidades.

I) Contrariamente ao que se diz na douda sentença ora recorrida, a ora recorrente entende que não existiam fundamentos para impugnação, de acordo com o artigo 120º do Código de Processo Tributário, por a situação em apreço não ser subsumível aos fundamentos aí mencionados.

J) Efectivamente, a ilegalidade não se situa aos níveis previstos no artigo 120º do C.P.T., mas sim na liquidação de acordo com o artigo 286º do C.P.T.º

L) Face ao exposto, não é justo que a recorrente seja sancionada através do pagamento de juros compensatórios, por uma infracção que foi amnistiada, mesmo porque isso viola princípios constitucionais.

M) Foram, assim violados os artigos 164º e 169º da Constituição da República Portuguesa, e a alínea x) do artigo 1º da Lei 23/91 de 4 de Julho, bem como o ofício circular nº 1.167, de 29/07/91 da Direcção de Serviços de Justiça Fiscal da Direcção-Geral de Contribuições e Impostos.

A Fazenda Pública contra-alegou e sustentou a sentença recorrida.

Neste STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso, pois a recorrente podia ter impugnado em tempo oportuno.

Corridos os vistos cumpre decidir, sendo certo que a 1ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

3.1 — A oponente Aviário de Santo António, Lda., com sede em Ancas-Anadia, encontra-se tributada em IRC (pelo exercício de actividade de Agricultura e Pecuária — CAE 111000).

3.2 — Depois da apresentação do pedido ao abrigo do artigo 38º do C.I.M.S.I.S.S.D. e, para efeitos de redução da taxa de sisa devida pela aquisição de 3 pavilhões inscritos sob os artigos matriciais urbanos da freguesia do Sobral, do concelho de Mortágua, nºs 1359, 1360 e 1361 e rústico nº. 18173, sitos às Gandaras ou Porto d'Éguas, foi solicitada a liquidação da sisa que se mostrasse devida.

3.3 — Nessa conformidade e com base no contrato de promessa de compra e venda que, em Julho de 1987, aquela sociedade celebrou com Maria Marília Cró, viúva, residente em Mortágua, pelo preço de 16 500 000\$, foi-lhe liquidada a respectiva sisa, conforme conhecimento nº 23/170, de 25 de Janeiro de 1991 — na importância de 1 643 557\$60.

3.4 — A multa referente à infracção, foi também paga em 25 de Janeiro de 1991.

3.5 — A Repartição de Finanças de Mortágua, procedeu ao cálculo dos juros compensatórios; tendo apurado o montante de 1 293 187\$, correspondente a 766 dias à taxa de 24% e 530 à taxa de 19,5%.

3.6 — Em 5 de Julho de 1991, foi notificada para efectuar o pagamento dos juros compensatórios liquidados.

3.7 — Não o tendo feito, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 000093/91.

Descrita a causa, fixam-se as seguintes questões a resolver:

- A recorrente podia ter impugnado judicialmente?
- Se podia, terá deixado escoar o prazo legal para o efeito?

2.º Fundamentos

Com interesse para a decisão deste recurso, importa de novo destacar os factos essenciais, tal como resultam do probatório:

- A Repartição de Finanças de Mortágua procedeu ao cálculo dos juros compensatórios, tendo apurado o montante de 1 293 187\$;
- Em 5.7.91 foi (a recorrente) notificada para efectuar o pagamento dos juros compensatórios liquidados.

Resulta do rosto da oposição que a mesma deu entrada em 21 de Julho de 1992, isto é, um ano e 16 dias após a notificação da liquidação.

Escreveu-se na sentença recorrida que, para discutir a legalidade da liquidação dos juros compensatórios, a contribuinte dispunha do processo de impugnação judicial, mas decorreu o respectivo prazo sem que essa impugnação fosse tentada.

E decidiu bem o M.^{mo} o Juiz a quo.

Com efeito, o acto de liquidação dos juros compensatórios foi notificado à recorrente, para pagamento, no dia 5.7.91. Querendo defender-se judicialmente, a recorrente dispunha do prazo de 90 dias, contados a partir do termo do prazo para o pagamento voluntário, para apresentar a impugnação judicial (art.º 123.º, n.º 1, al. a), do Código de Processo Tributário). Essa impugnação podia ter por fundamento qualquer ilegalidade, nos termos do art.º 120.º (corpo) do Código de Processo Tributário. Nesta qualquer ilegalidade cabia a inexigibilidade invocada pela recorrente na oposição à execução.

Daí que não se verifique o fundamento da oposição à execução constante do art.º 286.º, n.º 1, al. g), do CPT, nos termos do qual a oposição pode ter por fundamento a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação. Com efeito, o art.º 62.º, n.º 1, al. a), do ETAF, facultava à recorrente o recurso contra o acto de liquidação de juros compensatórios. Se a recorrente não usou o meio legal de defesa no tempo próprio, sibi imputet.

Ao contrário do que diz a recorrente, a oposição à execução não era o único meio de que dispunha para se defender, pois, quando foi notificada para pagar podia ter impugnado judicialmente, sem deixar o processo chegar à execução coerciva.

O art.º 120.º do CPT começa por enunciar uma regra geral — qualquer ilegalidade é fundamento da impugnação — para descrever depois, em algumas alíneas, algumas ouvertures de impugnação a título meramente exemplificativo, como se vê pela utilização do advérbio designadamente.

Com a recorrente não impugnou dentro do prazo legal, a liquidação tornou-se caso resolvido, não podendo abrir-se nova via de impugnação após a instauração da execução fiscal.

Não se vê em que estejam violados os art.ºs 164.º e 169.º da CRP.

3.º Decisão

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 1997 — Almeida Lopes — Brandão de Pinho — Mendes Pimentel. — Fui presente, Duarte Júnior.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Nulidade de acórdão por omissão de pronúncia. Matéria de facto em recurso interposto do Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

Doutrina que dimana da decisão:

Não será nulo o acórdão recorrido quando este aprecie as questões de facto ou direito que foram submetidas à apreciação do tribunal ou quando não aprecie uma qualquer delas por ter ficado prejudicado o seu conhecimento em virtude do conhecimento de uma outra questão.

Incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no Tribunal Tributário de 2.ª Instância que apreciou sentença proferida em 1.ª instância, matéria de facto não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa.

RECURSO n.º 18.136. RECORRENTE: Mário Augusto dos Anjos Coelho. RECORRIDO: Fazenda Pública. RELATOR: EXMO CONS.º Dr. ANTÓNIO PIMPÃO.

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

Mário Augusto dos Anjos Coelho recorre do acórdão do Tribunal Tributário de 2.ª Instância que negou provimento ao recurso interposto da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, julgou a impugnação de Contribuição Industrial - grupo C - imprecendente.

Alegou formulando as conclusões seguintes:

1.ª Foi alegado nas instâncias que a actividade comercial que o recorrente exercia em Angola cessou, em 1975, por fuga do recorrente devido às condições políticas, sociais, raciais e de segurança pessoal que tornaram impossível, a partir daquele ano, a manutenção do comércio de ourivesaria que, até essa data, o recorrente exercia em Nova Lisboa.

2ª O que se passou em Angola após a independência é conhecido não só em Portugal como no mundo inteiro, sendo o ambiente que então passou a viver-se naquela ex-colónia perfeitamente incompatível com a manutenção de uma ourivesaria, propriedade e dirigida por português de raça branca.

3ª Não obstante este circunstancialismo ter sido claramente alegado e de se ter expressa e inequivocamente pedido que o Tribunal de 2ª Instância dele tomasse conhecimento ao abrigo do dispositivo normativo contido no artº 514º 1 do CPC que impõe que o tribunal tome em consideração os factos que são do conhecimento geral.

4ª A decisão recorrida, ignorando o que toda a gente sabe, proferiu sentença que deixou de pronunciar-se sobre questão que devia apreciar, o que constitui causa determinativa de nulidade, nos termos do artº 668º 1d) do CPC.

5ª A questão é importante para apreciação da relação entre a compra, efectuada em Angola no âmbito de actividade comercial ali exercida pelo recorrente antes de 1975 e a venda em 1983 em Portugal, após fuga de Angola e integração no seu património pessoal dos objectos que foi possível salvar da ourivesaria de Nova Lisboa.

6ª Conexão que, a não existir - como se pensa que não existe - coloca em crise a natureza comercial das vendas efectuadas em Portugal e, por conseguinte, a pretensão da sua tributação em contribuição industrial.

7ª Até porque o lapso de tempo verificado entre as compras e as vendas, a cessação da actividade comercial do recorrente em 1975, a inexistência de qualquer actividade do mesmo tipo exercida em Portugal e o contexto em que as vendas foram efectuadas, desmente claramente que o recorrente tivesse actuado como mediador entre a oferta e a procura de "ouro, prata e relógios" - actividade por que foi colectado.

8ª O que por outro lado retira às vendas o carácter mercantil e, por conseguinte, como se salientou, arreda a pretensão da sujeição a contribuição industrial.

A ERFPA entende que o recurso não merece provimento pois que a venda de objectos de ouro, em 1983, de vinte mil contos integra actividade sujeita a contribuição industrial.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

A nulidade por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de pronunciar-se sobre questão relativamente à qual devia pronunciar-se.

Na situação dos autos importava apurar se a actividade do recorrente, referida nos autos, podia considerar-se como de mediação entre a oferta e a procura que o tribunal entendia ser requisito da sua qualificação como actividade comercial.

Da matéria de facto provada o tribunal extraiu a conclusão de que os objectos vendidos pelo recorrente haviam sido comprados para revenda e que eram "actos de mediação entre a oferta e a procura, praticados tendo em vista o lucro".

Depois de o acórdão recorrido fixar os factos dados como provados e extrair deles as conclusões que entendeu poderem deles ser retiradas, era desnecessário para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, apreciar se deveriam ou não considerar-se também como provados os factos que o recorrente pretendia ver reconhecidos como notórios, pois estavam encontrados já os factos suficientes para este tribunal se pronunciar sobre a questão jurídica que tinha em apreciação.

A decisão do Tribunal Tributário de 2ª Instância sobre a matéria fáctica prejudicou o conhecimento da questão da notoriedade dos factos afirmados, como tal, pelo recorrente.

Consequentemente, à face do artº 660º 1 do CPC, tratava-se de questão que não tinha o dever de conhecer, não existindo, por isso, nulidade por omissão de pronúncia.

Por outro lado os juízos de conexão entre as compras e vendas referidas nos autos e a actividade do recorrente de mediação entre a oferta e a procura, constituem juízos incluídos nos poderes de cognição da matéria de facto que estão fora dos poderes de cognição do STA (artº 21º4 do ETAF).

2. O acórdão recorrido deu como assente a seguinte matéria factual:

1ª Em 8-8-1988 a FN levantou auto de notícia contra Mário Augusto dos Anjos Coelho por ter verificado que o mesmo exerceu a actividade de compra e venda de ouro, prata e relógios sem que para o efeito tivesse apresentado a declaração modelo 1 de contribuição industrial quando do início de actividade que se verificou em 1983, nem a declaração modelo 5 em Janeiro de 1984.

2ª O arguido não apresentou nenhuma dessas declarações nem pagou as multas resultantes da falta de entrega.

3ª Em 24-8-88, o chefe da repartição de finanças fixou, relativamente ao ano de 1983, o lucro tributável do contribuinte de 4.000.000\$00 pelo exercício da actividade de ouro, prata e relógios (vendedor ambulante).

4ª Em requerimento entrado na Repartição de Finanças do Concelho de Setúbal, no dia 7-9-88, reclamou o arguido da decisão que o considerou passível de pagamento de contribuição industrial - grupo C - e lhe fixou o lucro tributável no montante atrás referido, pois que, alega não exercer tal actividade.

5ª Tal reclamação foi recebida ao abrigo do artº 70º do CCI, e, depois de informada pelo Serviço de Fiscalização Tributária e pelo Chefe de Repartição de Finanças atrás referido, foi submetida à apreciação da Comissão a que se refere o artº 72º do CCI que lhe fixou, em 22-11-88, o lucro tributável em 4.000.000\$00 e agravou a verba principal da colecta em 60.000\$00.

6ª Com base naquele lucro tributável foi-lhe liquidada a colecta, em contribuição industrial, de 1.300.00\$00 e juros compensatórios no montante de 1.663.939\$00.

7ª A contribuição em causa foi debitada em Dezembro 1988 com abertura do cofre em 2-1-1989.

8ª Durante o ano de 1983, o arguido fez no nosso país, pelo menos, quatro vendas de objectos em ouro, os quais havia trazido de Angola, de onde regressou no ano de 1975 e que faziam parte da existência de uma ourivesaria que possuía em Nova Lisboa, pelo preço de cerca de vinte mil contos, na totalidade.

Consta, ainda, do acórdão recorrido que "Não se provou que tal regresso tivesse sido consequência das condições políticas, sociais, raciais e de segurança pessoal alegadas pelo recorrente".

3. Para o acórdão em apreciação a actividade habitual exercida pelo recorrente de mediação entre a oferta e a procura de artigos de ouro, prata e relógios estava sujeita à contribuição impugnada como o estaria ainda que tal actividade tivesse sido exercida acidentalmente.

Defende o recorrente a nulidade do acórdão por este não haver fixado factos ocorridos em Angola, em 1975, e que seriam de conhecimento "não só em Portugal como no mundo inteiro" e que havia pedido "que o Tribunal de 2ª Instância deles tomasse conhecimento ao abrigo do dispositivo normativo contido no artº 514º 1 do CPC que impõe que o tribunal tome em consideração os factos que são do conhecimento geral".

Assim "ignorando o que toda a gente sabe, proferiu sentença que deixou de pronunciar-se sobre questão que devia apreciar, o que constituiu causa determinativa de nulidade, nos termos do artº 668º 1 d) do CPC".

Continua a defender a inexistência do carácter mercantil das vendas e a sua não sujeição a, contribuição industrial.

Importa apreciar primeiramente a invocada nulidade do acórdão recorrido por omissão de pronúncia nos termos dos artºs 668º 1 d) do CPCivil e 144º 1 do CPT.

Existe tal nulidade quando a sentença deixe de pronunciar-se sobre questão de direito ou de facto que deva apreciar já que tem o juiz o dever de resolver todas as questões que sejam submetidas à sua apreciação, nos termos do artº 660º 2 do CPCivil.

Contudo esta nulidade por a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar não se verifica quando a sentença deixa de apreciar qualquer argumento produzido pela parte.

Não podem contudo, como sustenta Alberto dos Reis, CPC Anotado, V, p. 143, confundir-se "as questões que os litigantes submetem à apreciação e decisão do tribunal com razões (de facto ou de direito), os argumentos, os pressupostos em que a parte funda a sua posição na questão".

Para A. Varela, RLJ, 122º p. 112, questões para este efeito são todas as pretensões processuais formuladas pelas partes, que requerem decisão do juiz, e ainda os pressupostos processuais de ordem geral e os pressupostos específicos de qualquer acto processual especial, quando debatidos entre as partes.

As questões levadas às conclusões das alegações do recurso interposto para o Tribunal Tributário de 2ª Instância prendiam-se com as razões determinantes da cessação, em 1975, da actividade do recorrente em Angola, com abandono do estabelecimento e que o tribunal não poderia deixar de considerar assentes, por serem factos notórios e de conhecimento generalizado (1ª conclusão), não existiria relação de conexão directa ou relevante entre a compra, anterior a 1975, dos objectos de ouro, prata e relógios para o estabelecimento comercial de Angola e no âmbito da actividade comercial ali exercida e a venda, no ano de 1983, em Portugal de alguns desses objectos que o recorrente havia integrado no seu património pessoal aquando da sua fuga de Angola (2ª conclusão). Acrescentava o recorrente, na terceira conclusão, que as vendas não significavam o exercício ou prática de qualquer acto mercantil, pelo que não estariam sujeitas à contribuição industrial.

O acórdão em apreciação fixou a matéria de facto que anteriormente se referiu e nomeadamente que (8º) durante o ano de 1983, o arguido fez no nosso país, pelo menos, quatro vendas de objectos em ouro, os quais havia trazido de Angola, de onde regressou no ano de 1975 e que faziam parte da existência de uma ourivesaria que possuía em Nova Lisboa, pelo preço de cerca de vinte mil contos, na totalidade.

Consta, ainda, do acórdão recorrido que "não se provou que tal regresso tivesse sido consequência das condições políticas, sociais, raciais e de segurança pessoal alegadas pelo recorrente".

Do exposto resulta que o acórdão recorrido se pronunciou sobre as diversas questões suscitadas pelo recorrente nas conclusões das alegações. Com efeito fixou, em termos de matéria de facto, que os objectos vendidos pelo recorrente foram pelo mesmo trazidos de Angola de onde regressou no ano de 1975.

Enquadrando juridicamente a situação factual entendeu o acórdão recorrido que exerceu o recorrente uma actividade de mediação entre a oferta e a procura pelo que ficou sujeita à contribuição industrial que lhe foi liquidada.

Isto nos basta para podermos concluir que o acórdão em apreciação não sofre de nulidade por omissão de pronúncia.

O acórdão recorrido ao afirmar que "não se provou que tal regresso tivesse sido consequência das condições políticas, sociais, raciais e de segurança pessoal alegadas pelo recorrente" apreciou esta questão, ainda que de forma diversa da sustentada pelo recorrente, pelo que temos de concluir que inexistiu omissão de pronúncia do acórdão em apreciação.

Aceita-se, ainda, o entendimento do EMMP que afirma a inexistência de tal nulidade uma vez que, à face do artº 660º 1 do CPC, se estaria perante questão que o acórdão não tinha o dever de conhecer.

Depois de afirmar que na situação dos autos importava apurar se a actividade do recorrente podia considerar-se como de mediação entre a oferta e a procura, que o tribunal entendia ser requisito da sua qualificação como actividade comercial, e depois de fixada a matéria de facto o tribunal extraiu a conclusão de que os objectos vendidos pelo recorrente haviam sido comprados para revenda e que eram "actos de mediação entre a oferta e a procura, praticados tendo em vista o lucro".

Concluiu que o Tribunal Tributário de 2ª Instância depois de fixar os factos dados como provados e extrair deles as conclusões que entendeu poderem deles ser retiradas, era desnecessário para este Tribunal, apreciar se deveriam ou não considerar-se também como provados os factos que o recorrente pretendia ver reconhecidos como notórios, pois estavam encontrados já os factos suficientes para este tribunal se pronunciar sobre a questão jurídica que tinha em apreciação.

Não se verifica, nos termos expostos, a suscitada nulidade.

Continua o recorrente a defender a inexistência do carácter mercantil das vendas.

Como defende o EMMP os juízos de conexão entre as compras e vendas referidas nos autos e a actividade do recorrente de mediação entre a oferta e a procura, constituem juízos incluídos nos poderes de cognição da matéria de facto que estão fora dos poderes de cognição do STA (artº 21º 4 do ETAF).

Concorda-se com esta afirmação ao que se acrescenta que igualmente está fora do âmbito do conhecimento deste Tribunal a fixação de factos notórios uma vez que a sua fixação não cabe no âmbito do artº 722º do CPCivil (STA 14-5-97, Rec. 21.468).

Nos termos do artº 21º 4 do ETAF (DL 129/84, de 27-4) e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA "apenas conhece de matéria de direito".

Neste recurso pode o recorrente alegar "além da violação de lei substantiva, a violação de lei de processo" nos termos do artº 722º 1 do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do Tribunal Tributário de 2ª Instância já que, nos termos do nº 2 do mesmo artº "o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova".

A decisão recorrida, perante a matéria factual fixada, entendeu que a relação de conexão entre as compras e vendas referidas levava a classificar a actividade do recorrente como de mediação entre a oferta e a procura.

Saber se tal actividade é ou não de mediação entre a oferta e a procura, não envolve apelo a qualquer elemento jurídico ou normativo, pelo que estamos perante uma questão de facto.

No caso dos presentes autos não alegou o recorrente ter havido qualquer erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa como não alegou ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova pelo que não pode ser alterada a decisão do Tribunal Tributário de 2ª Instância sobre a referida questão,

Com efeito resulta das conclusões das alegações do presente recurso, e são estas que limitam o âmbito do recurso e fixam o seu objecto, que o recorrente continua a discutir os juízos sobre a conexão entre as compras e vendas referidas nos autos e sobre a actividade do recorrente como de mediação entre a oferta e a procura.

É entendimento corrente que à matéria de facto pertencem que os factos provados, quer as ilações deles extraídas, quer, ainda, os juízos do valor que sobre os mesmos forem emitidos.

Nesta perspectiva são factos não só «as ocorrências concretas da vida real» como ainda «os juízos de facto (autênticos juízos de valor sobre a matéria de facto) (RLJ ano 120º p.219).

Contudo importa distinguir nesses «juízos de facto (juízos de valor sobre a matéria de facto) entre aqueles cuja emissão ou formulação se há-de apoiar em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum e aqueles que, pelo contrário, na sua formulação apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador» pertencendo a apreciação dos primeiros à Relação e a dos segundos ao Supremo já que a distinção entre uns e outros assenta «sobre a maior ou menor ligação do juízo de valor com a matéria fáctica ou com as regras jurídicas».

Estando a tese sustentada pela recorrente em rota de colisão com os juízos de facto fixados pela decisão em apreciação está o presente recurso condenado ao insucesso.

A apreciação da matéria de facto vertida nas conclusões das alegações levaria a uma reapreciação da matéria de facto fixada pelo acórdão recorrido estando, nos termos já referidos, impedida tal apreciação por este Tribunal.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao presente recurso confirmando-se o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - *António Pimpão* (Relator) - *Brandão Pinho* - *Benjamim Rodrigues*. - Fui presente, *Carvalho Júnior*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Erro na forma do processo. Aproveitamento.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo a executada em processo de execução fiscal intentado uma acção para o reconhecimento de direitos, nos termos do artº 165º do Código de Processo Tributário, mas entendendo a 1ª Instância que o meio próprio para a defesa daqueles direitos é um requerimento no processo de execução fiscal e não a acção, então, por força do princípio da economia processual e nos termos dos artºs 199º, nº 1, e 474º, nº 3, do CPC, deve aproveitar aquela acção e convertê-la em requerimento, a juntar ao processo de execução fiscal.

Recurso n.º 18 495. Recorrente: Ferreira de Sousa Simões, L.^{da}; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

ACÓRDÃO

FERREIRA DE SOUSA & SIMÕES, Ld^a., executada no processo de execução fiscal nº 3414/87 e Apensos, que corre termos pela 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, deduziu perante o mesmo tribunal uma acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pedindo que se lhe reconheça o direito a pagar a quantia exequenda de acordo com o esquema prestacional que lhe fora concedido e que se reconheça o direito de ela consignar em depósito as prestações de capital e juros, segundo aquele esquema prestacional.

Por despacho de fls. 14 a 16, o Mº Juiz do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa indeferiu liminarmente a acção, pelo facto de ter entendido que a autora em vez de ter intentado essa acção para reconhecimento de direitos devia fazer valer os seus direitos no processo de execução por meio de um requerimento, pois, segundo o disposto no artº 165º, nº 2, do CPT, essas acções só podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos não assegurarem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

Não se conformando com aquele despacho, dele recorreu a contribuinte para este STA, concluindo do seguinte modo as suas alegações:

1ª — A ora Recorrente ao peticionar a manutenção do «benefício do esquema prestacional» usou do direito fundamental do Acesso

à Justiça e aos Tribunais (art. 20º da CRP) que postula «uma protecção judicial sem lacunas».

2ª — O Código de Processo Tributário não contém nenhuma disposição legal adequada idónea à defesa de tal direito ou interesse legítimo.

3ª — A Recorrente utilizou-se de meios processuais que estão previstos no Código do Processo Civil (art. 1024º e 1025º), com as adaptações necessárias à execução em processo fiscal, designadamente a forma de proceder à consignação em depósito.

4ª — Ainda que por hipótese, que se não concede, se for de entender que, in casu, tenha havido erro na forma do processo, o processado, face ao pedido expressamente formulado no «requerimento inicial», sempre seria aproveitável. Por isso.

5ª — O «requerimento inicial» de fls. 2 e segs. dos autos não deveria ser indeferido «in limine».

6ª — Mostra-se violado o disposto nos art. 20º da CRP e, bem assim, o disposto no art. 199º e no nº 3 do art. 474º do Cód. do Proc. Civil.

A Fazenda contra-alegou, sustentando o despacho recorrido.

Neste STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos termos do qual o recurso merece provimento, pois o Mº Juiz devia o processo mandar seguir a forma legal.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão do erro na forma do processo.

O Mº Juiz a quo seleccionou os seguintes factos da petição inicial:

— A recorrente é executada em processo de execução fiscal;

— Nesse processo procedia ao pagamento da quantia exequenda, em prestações, conforme despacho que a autorizara e lhe fixara os termos e montantes;

— Em 29.5.92, o Banco Totta e Açores, com sub-rogação autorizada, procedeu ao pagamento da dívida exequenda em dívida, com juros de mora e custas;

— Segundo o esquema prestacional referido, o recorrente, como executada, pagaria o remanescente da sua dívida em 7 prestações (capital e juros) até 1.1.94.

Entendeu o Mº Juiz que a prestação posta pela recorrente só em sede própria da execução poderá ser decidida, pois aos pedidos feitos corresponde um meio processual próprio — que é o requerimento no processo executivo, com o respectivo meio de contencioso próprio de reacção — artº 355º do CPT. Dito de outro modo: para o Mº Juiz a quo, a recorrente escolheu uma forma de processo errada para defender o seu direito, pelo que a consequência só pode ser o indeferimento liminar.

Mas esta decisão está errada, do ponto de vista do direito.

Com efeito, nos termos do artº 199º do CPC, o erro na forma do processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei.

Por sua vez, diz o artº 474º, nº 3, do CPC, que se a forma de processo escolhida pelo autor não corresponder à natureza da acção, mandar-se-á seguir a forma adequada, mas a petição só é indeferida quando não possa ser utilizada para essa forma.

Ora, o Mº Juiz a quo, para respeitar este princípio de economia processual, em vez de indeferir liminarmente a petição inicial podia-a

ter aproveitado como requerimento para incorporar no processo de execução fiscal: dava baixa na distribuição e enviava essa acção, entretanto convalidada em requerimento, do 4º para o 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, onde se encontrava a execução fiscal. Repara-se que a lei diz que só há lugar a indeferimento liminar quando não possa ser utilizada a petição para a forma adequada.

Daí que o despacho recorrido não seja legal.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido, devendo os autos baixar à 1ª Instância para aí ser proferido despacho liminar que não seja de indeferimento pelo mesmo motivo.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Agostinho Castro Martins* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Intempestividade do recurso hierárquico e ilegalidade da interposição do recurso contencioso.

Doutrina que dimana da decisão:

A intempestividade da interposição do recurso hierárquico determina a ilegalidade da interposição do recurso contencioso do acto que decidiu aquele primeiro recurso.

RECURSO nº 18707. RECORRENTE: JOSÉ SERAFIM FERREIRA RITA. RECORRIDO: FAZENDA PÚBLICA. RELATOR: EXMO. CONSº. Dr. ANTÓNIO PIMPÃO.

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

1. José Serafim Ferreira Rita, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 2ª Secção, julgou a impugnação de IRS intempestivamente deduzida.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1ª Em 25-3-92, pelo ora recorrente foi interposta reclamação graciosa da liquidação de IRS do ano de 1989, cujo prazo para pagamento terminara em 28-10-91.

2ª Tal reclamação foi indeferida, unicamente, por ter sido considerada extemporânea, dado que foi interposta depois de decorridos 90 dias, nos termos do artº 97º e 123º do CPT.

3ª Notificado de tal decisão, em 3-2-93 o recorrente intentou a presente impugnação em 11-2-93, portanto, no prazo do artº 123º 2 do CPT.

4ª Na decisão recorrida confirmou-se a decisão impugnada, considerando-se extemporânea a impugnação.

5ª Mas nos termos do disposto no artº 7º do DL 154/91, de 23-4, que aprovou o CPT, os prazos de reclamação e impugnação judicial constantes do Código do IRS, designadamente o do nº 5 do artº 131, mantiveram-se em vigor.

6ª Na verdade a reclamação foi apresentada em 25-3-92, e nos termos do nº 1 do artº 131º do CIRS, na redacção vigente nessa data, a liquidação do IRS era impugnável "com os fundamentos e nos termos estabelecidos no CPCI".

7ª A aplicação do CPT à impugnação do CIRS só ocorre quando, à acima referida norma, é dada nova redacção, pelo DL 141/92, de 17-7.

8ª Sendo aplicável à reclamação e impugnação o CPCI, era legalmente permitida a reclamação extraordinária, cujo prazo era de um ano, nos termos do artº 131º 5 do CIRS.

9ª Ora, conforme deu como provado na sentença, do doc. fls. 14, o recorrente tem um grau de incapacidade de 72%.

10ª Pelo que de acordo com o disposto no artº 44º 1 do EBF, tem direito a isenção de 50% dos seus rendimentos.

11ª. Tal isenção não foi levada em linha de conta na liquidação do IRS do ano de 1989.

12ª A tributação de tais rendimentos carece de fundamento algum, pelo que se verifica o pressuposto da reclamação extraordinária previsto no artº 85º a) do CPCI.

13ª. A reclamação foi interposta tempestivamente, de acordo com o artº 131º 5 do CIRS na redacção vigente à data da sua apresentação.

14ª Pelo que devia ter sido deferida.

15ª A sentença recorrida viola, por erro de interpretação. o artº 44º 1 do EBF, o artº 131º 1 e 5 do CIRS, artº 7º do DL 154/91, de 23-4, artº 97º e 123º do CPT e artº 85º a) do CPCI.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

Tendo o pagamento ocorrido em 28-10-91, data em que já vigorava o CPT, e a impugnação dado entrada em 11-2-93 e visto o disposto no artº 120º do CPT foi intempestivamente instaurada a impugnação.

A esta solução não obsta a reclamação feita em 25-3-92, seja considerada reclamação graciosa, nos termos do artº 95º e ss do CPT, ou seja considerada reclamação extraordinária, nos termos do artº 131º 5 do CIRS, na sua redacção inicial.

Se se considerar reclamação graciosa, a impugnação haveria de ser deduzida nos 90 dias seguintes à formação do acto tácito do seu indeferimento (artº 125º do CPT) e não o foi; se se considerar reclamação extraordinária, o indeferimento desta não abria nunca prazo para deduzir impugnação (artº 88º do CPCI, que estaria em vigor para o caso, por força do artº 131º 5 do CIRS; cfr., ainda, Alfredo José de Sousa, ..., CPCI Anotado, 3ª edição, p. 277).

Pronunciando-se sobre este parecer continua a entender o recorrente que não é a impugnação intempestiva defendendo, no ponto II de fls. 70, que interpôs reclamação extraordinária, acrescentando que a mesma é recorrível sob pena de o artº 88º do CPCI ser inconstitucional.

2. A sentença recorrida fixou a seguinte matéria factual:

a) Em 15-3-90, o impugnante apresentou a declaração m/1 a que se refere a al. a) do nº 1 do artº 57º do CIRS, relativa ao ano de

1989, na qual consta que é o único sujeito passivo e não há qualquer alusão a elementos do agregado familiar, com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%.

b) Com base nos elementos e nos valores constantes da declaração supra-referida, foi efectuada a liquidação respectiva, a qual teve lugar em 6-4-1990 e de que resultou o imposto de 282.423\$00, que foi pago em 28-10-1991.

c) Em 25-3-1992, o impugnante deduziu reclamação graciosa (processo nº 34/92), nos termos do artº 131º do CIRS, conjugado com o disposto nos artºs 95º e 97º e ainda com os fundamentos do artº 120º, todos do CPT, contra a mencionada liquidação com fundamento em que houve erro no acto de preenchimento já que não mencionou o facto de ser portador de um "grau de incapacidade" de 72%, alegando que tal se ficou a dever ao facto de só nessa data ter em seu poder essa "declaração de incapacidade".

d) Em 8-4-1992, foi elaborada informação pela RF na qual se relatavam os factos atrás especificados, concluindo que a reclamação, por ter sido apresentada dentro do prazo previsto no nº 5 do artº 131º do CIRS, deveria merecer despacho de deferimento e dar origem a anulação da liquidação anteriormente efectuada com o consequente reembolso, já que o imposto tinha sido pago, para além do reembolso adicional da quantia de 895.672\$00.

e) O processo de reclamação, assim informado, foi enviado à Direcção de Finanças do Distrito de Lisboa através do ofício nº 1.366, de 5-5-1992.

f) Em 8-1-1993, o Sr. Director de Finanças exara despacho em que considera que a reclamação foi deduzida fora de prazo porque apresentada para além do prazo de 90 dias previsto nos artºs 97º e 123º do CPT, contados da data limite de pagamento.

g) O aludido despacho de indeferimento foi notificado ao impugnante em 3-2-1993.

h) Em 11-2-93 foi deduzida a presente impugnação pelos fundamentos que ficaram expostos.

i) Foram juntos aos autos os documentos de fls. 6 a 2 1.

3. A sentença em apreciação concluiu pela intempestividade da impugnação da liquidação já que, da reclamação ordinária que tenha sido indeferida por extemporaneidade, não poderá haver impugnação judicial, nos termos do artº 120º do CPT, se entretanto já tiver decorrido o prazo previsto no artº 123º do mesmo código pois, de outro modo, estaria encontrado o caminho para se defraudar a aplicação desta última norma.

Para a recorrente, se bem entendemos o seu pensamento, porque deduziu reclamação extraordinária, sendo-lhe aplicável o CPCI, era esta tempestiva pois podia ser apresentada no prazo de um ano, nos termos do artº 131º 5 do CIRS.

Resulta da matéria de facto provada (b) que o imposto a que se refere o acto tributário da liquidação impugnado foi pago em 28-10-1991 (data limite de pagamento - fls. 13) e que (h) a presente impugnação deu entrada em 11-2-93.

Vigorava já, nesta data, o CPT nos termos do artº 2º do DL 154/91, de 23 de Abril.

Contando-se o prazo de 90 dias a que se refere o artº 123º do CPT, a partir do termo do prazo para pagamento voluntário deu a impugnação entrada muito depois de tal prazo haver decorrido.

Sustenta a recorrente que a impugnação foi instaurada no prazo de 8 dias após a notificação do indeferimento da reclamação graciosa pelo que seria tempestiva nos termos do nº 2 do mesmo artº 123º do CPT.

Resulta da matéria de facto provada (f) que, em 8-1-1993, foi exarado despacho considerando que a reclamação foi deduzida fora de prazo porque apresentada para além do prazo de 90 dias previsto nos artºs 97º e 123º do CPT, contados da data limite de pagamento e que (g) este despacho de indeferimento foi notificado ao impugnante em 3-2-1993.

Entre a data da notificação deste despacho e a data da entrada da petição de impugnação não decorreu prazo superior aos mencionados 8 dias.

Contudo a reclamação graciosa foi instaurada, em 25-03-92, pelo que entre esta data e a data limite de pagamento, em 28-10-91, havia já decorrido prazo muito superior aos 90 dias a que se referia o artº 97º 1 do CPT.

Foi, por isso, intempestivamente instaurada a reclamação graciosa.

A intempestividade da interposição do recurso hierárquico determina a ilegalidade da interposição do recurso contencioso do acto que decidiu aquele primeiro recurso já que, como se escreveu no Ac. do STAP 1ª Secção, de 25-5-95, Rec. 25.124, Ap. DR p. 323, "a extemporaneidade, incidindo sobre uma actividade procedimental do recorrente antecedente e condicionante dos actos contenciosamente impugnados, inquiria irremediavelmente o ataque contencioso a qualquer deles" repercutindo-se tal extemporaneidade "tanto sobre o acto tácito que porventura se tenha desenhado sobre essa pretensão, como sobre o acto expresso que, acerca dela, foi proferido".

É certo que a reclamação extraordinária podia ser instaurada no prazo de um ano, nos termos do artº 87º do CPCI ou 131º do CIRS contudo a decisão de indeferimento da mesma, conforme sustenta o EMMP, não abria nunca prazo para deduzir impugnação pois da mesma deveria interpor-se recurso hierárquico recorrendo-se da decisão ministerial que o apreciasse.

Estava, por esta via, assegurada a recorribilidade contenciosa ou a apreciação jurisdicional do acto que decidia a pretensão do contribuinte (neste sentido Alfredo José de Sousa, CPCI Anotado, 2ª edição, p. 277).

A esta solução não obsta que a reclamação apresentada em 25-3-92, seja considerada reclamação graciosa, nos termos do artº 95º e ss do CPT, ou seja considerada reclamação extraordinária, nos termos do artº 131º 5 do CIRS, na sua redacção inicial.

Se se considerar reclamação graciosa foi a mesma apresentada decorrido lapso de tempo superior a 90 dias e por isso seria intempestiva a impugnação porque já havia sido intempestiva aquela reclamação e se se considerar reclamação extraordinária, o indeferimento desta não abria nunca prazo para deduzir impugnação (artº 88º do CPCI, que estaria em vigor para o caso, por força do artº 131º 5 do CIRS; cfr., ainda, Alfredo José de Sousa, CPCI Anotado, 3ª edição, p. 277).

Foi intempestivamente instaurada a impugnação pelo que não merece censura a sentença recorrida.

Improcedendo a questão da tempestividade suscitada fica prejudicada a questão de fundo suscitada pelo recorrente nas conclusões das alegações.

4. Termos em que se nega provimento ao presente recurso confirmando a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - António Pimpão - Brandão de Pinho - Benjamim Rodrigues. - Fui presente, Duarte Júnior.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Oposição; al. g) do nº 1 do art. 286º do C.P.T.; recurso contencioso.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Despacho do Director-Geral do Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu que ordena a restituição de quantias, relativas a acção de formação profissional e consideradas como indevidamente recebidas, constitui acto administrativo contenciosamente recorrível.

II — Por isso, instaurada uma acção fiscal para cobrança de tais quantias, não cabe oposição com fundamento na al. g) de nº 1 do art. 286º do C.P. Tributário.

Recurso nº 19 030 em que é recorrente INEF - Instituto Europeu de Formação Profissional e recorrido Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Sr. Consº Dr. FONSECA LIMÃO.

INEF - Instituto Europeu de Formação Profissional, Lda, não se conformando com a sentença, a fls. 70 e seguintes, do Mº Juiz do T. T de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a oposição que havia deduzido, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

"A) A ilegalidade da dívida exequenda só pode ser sindicada através de oposição à execução, pelo que desde logo em perfeita consonância com o art. 286º nº1 al. g).

B) O Despacho que considerou despesas não elegíveis não constitui um acto administrativo, definitivo e executivo.

C) O meio processual adequado para impugnar o acto que esteve subjacente à execução era apenas a oposição.

D) Violou a sentença recorrida o art. 286º nº 1 al. g) do Código de Processo Tributário.

A Fazenda Pública opinou pela improcedência do recurso.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir.

A decisão recorrida deu como assentes os seguintes factos:

« - A dívida exequenda tem por base uma certidão de dívidas emitida pela DAFSE (informação de fls. 58 vº).

- A executada candidatou-se do Fundo Social Europeu em 1988, tendo apresentado dois pedidos de contribuição com as referências 881005/P1 e 881025/P3, que foram aprovados pela C.E.E.

- Através do despacho nº 3/93, de 11/1/93, o Director-Geral do DAFSG e depois de o fundamentar nos termos de fls. 12 e 14 dos autos, que aqui se dão por reproduzidas determina que:

” Que o INEF - Instituto Europeu de Formação Profissional ... seja de imediato notificado para no prazo de 15 dias a contar da notificação do presente despacho, proceder à restituição voluntária da quantia de 55.224.899 Esc ... proveniente de verbas indevidamente recebidas do F.S.E. e O.S.S. no âmbito dos dossiers 881005 P1 e 8810025 P3 ...”

- O oponente foi notificado deste despacho nº 3/93, conforme resulta do teor da petição e do documento junto a fls. 11.

A recorrente fundamentou a oposição na ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, dado que, afirma, a lei não lhe facultava meio judicial de impugnação ou recurso contencioso contra o acto de liquidação - art. 286º, al. g) do C.P. Tributário.

O Mº Juiz “a quo”, no entendimento de que o despacho nº 3/93, atrás referido, constituía um acto administrativo, contenciosamente recorrível, não podia o oponente valer-se do disposto no art. 276º al. g), do C.P.T. e, como tal julgou improcedente a oposição. A questão a decidir consiste, pois, em saber se o referido despacho se configura com um acto administrativo, contenciosamente recorrível, sendo certo, porém, se o for, não cabia a oposição deduzida.

Nos termos do art. 120º do C. Proc. Administrativo ” consideram-se actos administrativos as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.”

Analisado o referido despacho, desde logo resulta que se trata de uma decisão de um órgão da Administração que, ao abrigo de normas de direito público, expressamente invocadas na fundamentação, visou produzir efeitos na esfera jurídica do recorrente.

Por outro lado, uma vez que o DAFSE (Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu) de autonomia administrativa e o seu Director-Geral, que até invoca poderes subdelegados, é a entidade competente para produzir o mencionado despacho, tudo nos termos dos arts. 1º, 2º, alínea d) e 4º nº2 al. d) do Dl. 37/91, de 18/1, este afigura-se como material, vertical e horizontalmente definitivo (art. 25º da L.P.T.A.)

Por outro lado ainda, na medida em que o acto ordenou a restituição de quantias a que o recorrente se achava com direito, deve ter-se aquele por lesivo e, como tal susceptível de recurso contencioso (v. art. 268º nº 4 da C.R.P.).

Assim, respondendo à questão atrás enunciada, dir-se-á que o despacho nº 3/93, de autoria do Director-Geral do D.A.F.S.E., constitui um acto administrativo contenciosamente recorrível.

Por isso, na situação vertente, não cabia oposição com fundamento na ilegalidade da liquidação da dívida exequenda prevista na al. g) do nº 1º do art. 286 do C.P. Tributário.

Daí que não mereça censura a decisão recorrida.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Benjamim Silva Rodrigues*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Dívidas de Contribuições para a segurança social. Prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As dívidas de contribuições para a Segurança Social prescrevem no prazo de 10 anos, nos termos do artº 14º do DL 103/80 de 9 de Maio.

II — Tendo o processo estado parado mais de um ano sem culpa do executado deve, na contagem do prazo de prescrição, somar-se ao prazo decorrente do início do ano seguinte ao da constituição da dívida até à instauração da execução o prazo posterior acrescendo-lhe o ano de suspensão.

Recurso n.º 19 040. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Paula Jorge Tainha; Relator: Ex.ºmº Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Paula Jorge Tainha deduziu oposição à execução que contra si revertera por dívidas da sociedade executada invocando ter abandonado a gerência dela em 1 de Agosto de 1983.

A Mª Juíza do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa declarou prescritas as contribuições para a Segurança Social relativas aos anos de 1978 a 1983 e julgou procedente a oposição por ilegitimidade da oponente quanto às restantes.

Inconformada com o decidido, recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação da sentença no respeitante à prescrição das dívidas de Outubro a Dezembro de 1983, formulando as seguintes conclusões:

1) A Meritíssima Juíza “a quo” julgou prescritas as contribuições à Segurança Social de Outubro a Dezembro de 1983.

2) A contribuição de Outubro tinha o início no prazo prescricional em Novembro de 1983.

3) A instauração dos autos de execução remonta a 10.4.86.

4) O processo esteve parado de 10.4.86 a 15.2.88.

5) Somando ao prazo decorrido desde o início da prescrição até à data da instauração da execução, o prazo volvido após a paragem dos autos, ou seja, 10.4.87, constatamos não se encontrarem totalmente preenchidos os 10 anos da prescrição.

6) Não estando prescrita a contribuição de Outubro, obviamente que não estarão as restantes de 1983, porquanto se venceram posteriormente.

7) A Meritíssima violou o art. 14º do Dec. Lei nº 103/80, de 9.5, ao considerar prescritas as contribuições de Outubro a Dezembro de 1983, quando ainda não se reputava verificado o prazo dos 10 anos.

O Exmo Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de assistir razão à recorrente o que levaria à procedência do recurso, entendendo porém estar já decorrido agora o prazo prescricional, o que deveria ser declarado.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou como provada a seguinte matéria de facto:

1. Corre termos na 6ª Secretaria Administrativa, por transferência do extinto 6º juízo deste Tribunal, o proc.º exec. N.º 305/86 e apenso nº 306/86 em que é executada a Sociedade de Projectos e Construções J. Mendes Tainha, Lda., para cobrança de contribuições à Segurança Social, reportada, o primeiro, ao período de Outubro/83 a Setembro/85, no valor global de 854 062\$00, e, o segundo, de Julho/78 a Fevereiro/80, no valor de 4.277.024\$00, nos exactos termos dos títulos constantes a fls. 2 de cada proc. que se dão aqui por integralmente reproduzidos.

2. Por despacho de 15.2.88 foi ordenada a reversão, entre outros, contra a ora A. (fls. 38 proc. exec.).

3. Por deliberação da assembleia geral da sociedade executada de 1.8.1983, a ora A. e outro renunciaram à gerência, tendo a assembleia procedido à sua substituição (fls. 22 a 24 proc. exec.).

4. Por escritura de 5.9.1985 lavrada no 1º Cartório Notarial de Lisboa, a ora A. cedeu a sua quota a terceiro (fls. 25/36 proc. exec.).

5. Pela inscrição nº 9.986 de 7.10.82 foi levada a registo a alteração parcial do pacto social da executada, por escritura de 31.5.82, sendo os gerentes a eleger no número de 3 ou 5; sendo 5, foram desde logo designados a ora A. e outro (fls. 14/16 proc. exec.).

6. O proc. 305/86 foi instaurado em 10.4.86 e o 306/86 na mesma data, sendo este apensado em 13.4.87 (fls. 2 e 5 respectivas).

7. Os termos da instância do proc. 305/86 e apenso 306/86 estiveram parados desde a instauração em 10.4.86 até 15.2.88 (fls. 38).

Assentes estes factos apreciamos a situação, considerando que no presente recurso apenas estão em causa as contribuições relativas aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 1983. Tais contribuições são posteriores ao período de gerência da oponente mas ocorreram durante o ano em que ela exerceu a gerência. Há que começar por apreciar, como refere o Ministério Público, se tais dívidas se encontram ou não prescritas por o conhecimento da prescrição ser de conhecimento oficioso.

O prazo prescricional inicia-se, para cada uma das contribuições, no mês seguinte àquele a que respeita e interrompe-se pela instauração da execução (artigos 5º n.ºs. 2 e 3 do D.L. 103/80 de 9 de Maio e 34º n.º3 do CPT). Nos termos deste artigo 34º tal interrupção apenas ocorre pelo prazo de um ano, recomeçando a partir de então a contagem do prazo prescricional que se encontrava suspenso (trata-se de um prazo suspensivo e não interruptivo). O prazo prescricional tem a sua génese em razões de segurança, pretendendo-se através dele penalizar a negligência do titular do direito. Por isso, instaurada que seja a execução, fica suspensa por um ano a contagem do prazo. Decorrido tal período, que o legislador achou suficiente para que o titular do direito obtivesse a sua tutela, retomar-se-á o decurso do prazo prescricional. Só assim não será se o processo estiver parado por facto imputável ao contribuinte que, obviamente, não pode beneficiar de uma situação de paragem que ele próprio criou.

Temos pois que no caso vertente as dívidas questionadas se reportam a contribuições para a Segurança Social relativas a Outubro, Novembro e Dezembro de 1983, tendo a instauração do processo executivo ocorrido em 10 de Abril de 1986, como consta do probatório. Iniciando-se a contagem do prazo prescricional em 1984 (início do ano seguinte), deve tal prazo suspender-se em Abril de 1986 durante

um ano, por a paragem não se mostrar imputável ao executado, continuando a partir de então a contagem do prazo prescricional. Contando-se pois os 10 anos a partir de 1 de Janeiro de 1984 e acrescentando-lhe um ano de suspensão teremos que o prazo prescricional terá sido atingido em Janeiro de 1995. Tendo a sentença recorrida sido proferida em 28 de Outubro de 1994, não tinha ainda decorrido o prazo de prescrição da obrigatoria tributária. Todavia, não interrompendo o recurso para este Supremo Tribunal o prazo prescricional, encontra-se o mesmo desde já transcorrido, pelo que deverá oficiosamente declarar-se a prescrição, atento o disposto no artigo 259º do C.P.T.

Em conformidade com o exposto, atento o que se dispõe nos artigos 5º n.ºs. 2 e 3 e 14º do D.L. 103/80 de 9.5 e 34º e 259º do C.P.T., acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em declarar prescritas as obrigações tributárias relativas a Outubro, Novembro e Dezembro de 1983, assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Vitor Meira* — *Ermani Figueiredo* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Duarte Júnior*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

RECURSO JURISDICIONAL. QUESTÃO NOVA.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os recursos destinam-se a reapreciar as questões decididas nas sentenças ou despachos de que se recorrem.

II — Suscitada no recurso questão nova de que o Tribunal recorrido não podia conhecer por lhe não ter sido invocado não pode o tribunal de recurso dela conhecer.

RECURSO: 19 439. RECORRENTE: Fazenda Pública. RECORRIDO: Centralcer - Central de Cervejas, S. A. RELATOR: Exmº Cons.º Dr. Vitor Meira.

”Centralcer - Central de Cervejas, E.P.” impugnou judicialmente as liquidações de imposto de transacções referente aos anos de 1979 a 1983 respeitante a fornecimentos de cerveja para abastecimento de navios, tendo o tribunal tributário de 1ª instância julgado a impugnação procedente e anulado o acto impugnado.

Tendo a Fazenda Pública interposto recurso dessa decisão foi-lhe negado provimento pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Inconformada recorreu então a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal pedindo a revogação desse acórdão, tendo formulado as seguintes conclusões:

1º O imposto de transacções foi liquidado com base no auto de notícia levantado em 14.5.84.

2º O imposto devido é do montante de 179.217.716\$00 e juros compensatórios de 82.808.318\$00, sendo total: 262.026.034\$00.

3º A recorrida não observou os preceitos legais estabelecidos no artº. 6º nº 4 § 2º do CIT, ou seja, exportação de mercadorias para consumo de bordo fora do país, e como resulta da própria lei, esta isenção apenas operará, quando e se verificados cumulativamente determinados requisitos.

4º Assim, e como o 4º requisito não foi cumprido, muito bem andou a Repartição de Finanças ao liquidar o referido IT.

Para corroborar o nosso entendimento vejamos os acórdãos de 12.7.78 e 30.7.78 (in CTF nº 235/237 a pgs. 356 e 364).

5º Em face do exposto, é de manter a liquidação do imposto efectuada pela administração fiscal.

6º Assim, o duto acórdão de que se recorre, violou os artigos 6º nº 4 §2º e 86º ambos do Código do Imposto de Transacções.

A recorrida contra-alegou pedindo a confirmação do acórdão e formulou as seguintes conclusões:

A) A única questão que é colocada no presente recurso, tal como vem delimitado nas conclusões nele formuladas, é uma questão nova, de todo distinta da suscitada no anterior recurso interposto pela Fazenda Pública, pelo que

B) Não pode ser objecto de apreciação, uma vez que os recursos não se destinam a criar decisões novas, mas apenas a reapreciar as anteriores.

C) Mesmo que outro pudesse ser o entendimento, certo é que se verificam todos os requisitos de que o art. 6º, nº 4 e parágrafo 2º do CIT faz depender o direito à isenção de IT, tal como foi decidido nas instâncias.

D) Deverá, pois, ser integralmente confirmado, o Acórdão recorrido, o qual fez correcta interpretação e aplicação da lei, como, aliás, é de inteira justiça.

Neste Supremo Tribunal o Exmo. Magistrado do Ministério Público pronunciou-se pela improcedência do recurso por neste se introduzir matéria nova - a falta de declarações modelo 2 na contabilidade da recorrida - de que se não pode conhecer.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

a) O IT em causa nos autos, foi liquidado com base no auto de notícia levantado em 14/Maio/84, bem como nas respectivas relações que o acompanharam, juntas de fls. 14 a 26, inclusive, e que se dão por reproduzidas na íntegra para todos os efeitos legais.

b) O IT devido pela exportação de bens - caixas de garrafas de cerveja - que se referem as al. a) e d) do nº 4 do auto de notícia, é do montante de 179.217.716\$00 e juros compensatórios de 82.808.318\$00, no total de 262.026.034\$00.

c) A impugnante foi notificada em 29/Maio/ 1984 para pagar o imposto e juros compensatórios, como se alcança do doc. junto a fls. 27 e que se dá como reproduzido.

d) Desde 1962 que a impugnante produz e exporta cerveja para bordo de navios mediante despacho de exportação e a isenção do pagamento de IT foi sempre reconhecida pelos agentes da A. F. no decurso de fiscalizações regulares que sobre o dito imposto fizeram anteriormente à empresa.

e) A tramitação dos fornecimentos referidos na antecedente alínea começa na encomenda de um navio transmitida através de um mandatário, um shipchangers, que a endossa à Centralcer, a qual, por sua vez, utilizando os seus próprios meios, processa a colocação do produto directamente a bordo do navio, mediante a emissão pelas instâncias aduaneiras de um despacho de exportação.

f) O shipchangers tem direito a uma comissão pela intervenção na operação de fornecimento, paga pelo navio, e, se tiver de proceder ao pagamento a um fornecedor dispõe dos meios para exigir o reembolso do armador.

g) No despacho de exportação vem referida a data da operação, a quantidade de produto e o nome do navio destinatário e, ainda, o preço, que titula a Centralcer como isenta do pagamento de IT pela litragem, fornecida.

h) Os navios não têm capacidade para proceder directamente a pagamentos sendo os seus mandatários quem os substitui nessa função liquidando à impugnante o montante respectivo e recebendo as facturas e recibos onde vêm indicados o nome do navio, data do fornecimento, quantidade e preço do produto.

i) A entidade aduaneira apenas processa o despacho de exportação depois de o navio certificar a entrada efectiva a bordo da mercadoria.

j) O despacho de exportação é posteriormente entregue na empresa e fica a constar de cada processo de exportação, bem como a factura.

l) Não é viável os capitães abastecerem-se daquilo que necessitam para o navio visto que as suas estadias são normalmente curtas, e muito longa, da ordem das centenas, a gama de produtos a adquirir.

m) Os navios procedem aos pagamentos em cerca de 90 dias e os "shipchangers", para garantirem o fornecimento para outros clientes, têm, por necessidades comerciais, de pagar aos fornecedores do seu próprio bolso.

n) A impugnante não efectua a venda de qualquer cerveja sem liquidação do IT a não ser que a mesma tenha como destino a exportação.

o) A cerveja nacional tinha custos elevados e, se recaísse IT na sua exportação não era viável a venda para navios, quer porque estes sempre dispunham de cerveja estrangeira em armazéns alfandegários, quer porque os portos portugueses são de passagem e, por isso, os navios tem possibilidade de se abastecer noutros países vizinhos, onde pode ser encontrada cerveja a preço inferior ao da nacional, acrescida com IT.

p) As encomendas e aquisições feitas pelos navios através dos "shipchangers" não são, por via de regra, objecto de contrato escrito, embora seja usado, por vezes, o "telex" como forma de transmissão da encomenda, como decorre dos docs. juntos a fls. 59 e seguintes, que aqui se dão por reproduzidos.

Assentes estes factos apreciemos então o recurso.

Para decidir no sentido em que o fez o acórdão recorrido assentou em que a exportação da cerveja produzida pela recorrida para bordo dos navios estrangeiros era efectuada através de intermediários denominados "shipchangers" que actuavam em nome, no interesse e por conta dos navios, como seus mandatários com poderes de representação, donde concluiu que as operações eram realizadas entre a empresa vendedora e os navios, aproveitando por isso tais fornecimentos da isenção de que aquela gozava nas exportações. Por seu turno a recorrente entende que não foi cumprido um dos requisitos

do CIT, o que inviabilizaria tal isenção, consistente na não existência na contabilidade da empresa recorrida do duplicado da declaração de exportação dos modelos 2 ou 2A.

Começemos então por apreciar se, como referem a recorrida e o Ministério Público, a questão suscitada no presente recurso é uma questão nova ou se já foi apreciada pelo acórdão recorrido. Das conclusões das alegações de recurso que acima se transcreveram constata-se que a única questão que aí vem suscitada é a da falta dos duplicados da declaração de exportação na contabilidade da empresa que seria requisito essencial da isenção, nos termos do § 2º do nº 4 do artigo 6º do CIT. Compulsando as alegações da recorrente Fazenda Pública no recurso interposto para o Tribunal Tributário de 2ª Instância constata-se que a recorrente questionava a existência de isenção apenas por as transacções se não realizarem directamente entre o produtor e o adquirente e por as relações jurídicas tripartidas se não enquadrarem na isenção pretendida. Não invocava pois a falta do requisito que agora menciona, o qual por isso não tinha que ser apreciado pelo acórdão recorrido. Ora como é sabido os recursos destinam-se a reapreciar as sentenças ou despachos recorridos e não a tomar posição sobre questões novas antes não invocadas. Note-se porém que o acórdão recorrido deu como provado na alínea j) do probatório a entrega na empresa do despacho de exportação e da factura, referindo na parte decisória que a recorrente Fazenda Pública não contestava que nos elementos de contabilização estivessem documentadas as declarações dos despachos de exportação, bem como as facturas relativas aos vários fornecimentos. Se a recorrente não questionava antes tais factos não pode fazê-lo agora, não só por se tratar, como referimos de questão nova, mas também porque este Supremo Tribunal só conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais de 1ª instância, atento o disposto nos artigos 167º do CPT e 21º nº 4 do ETAF, salvo nos casos previstos no artigo 722 do CPC que ao caso se não aplica, impondo-se-lhe a matéria de facto fixada no tribunal recorrido.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - *Vitor Manuel Marques Meira - Ernani Marques da Silva Figueiredo - Luis Filipe Mendes Pimentel*. - Fui presente, *Manuel Duarte Carvalho Junior*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Despacho liminar negativo. Manifesta improcedência. Fundamento de oposição.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é de lavrar despacho liminar negativo em oposição à execução fiscal quando dos respectivos fundamentos não resulte ser manifesta a inviabilidade do pedido, mormente no que respeita ao enquadramento deste nos fundamentos da oposição.*
- 2 — *O que é o caso dos fundamentos da pretensão do oponente se referirem a juros de mora liquidados, cujo regime jurídico solicita exame e discussão adensada do problema do aludido enquadramento.*

Recurso nº 19 480, em que são recorrente, INTERHOTEL — SOCIEDADE DE HOTEIS SA e recorrido a Fazenda Pública. Relator, o Exmo Cons. Dr. ERNANI FIGUEIREDO.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com o despacho liminar do TT1ª Instância de Lisboa que lhe indeferiu, por manifesta improcedência, a oposição à execução fiscal contra si movida por dívida ao CRSS de Lisboa, no montante global de 17 836 807\$00, incluído contribuições e juros de mora, veio a oponente Interhotel — Sociedade Internacional de Hotéis, SA, recorrer do mesmo, concluindo a sustentar que:

-que a sua oposição, limitada aos juros já vencidos e vicendos, reporta-se a um acto de liquidação efectuado nas folhas de remunerações dos trabalhadores a apresentar mensalmente nas instituições de Segurança Social, que não pode ser impugnável nos termos do art. 154º do CPT, como seria se a liquidação fosse da iniciativa dos SS;

-a estes restava-lhes exigir o seu crédito através da execução fiscal e nesta suscita-se a questão da liquidação que nada tem a ver com a liquidação impugnável, tanto assim que poderia ser levada a efeito pela autoridade onde corre a execução nos termos do art. 805º/2 do CPC, desta cabendo recurso nos termos do art. 355º do CPT; -sendo a liquidação dos juros levada a efeito pela entidade exequente em execução fiscal, deste acto caberá recurso na oposição, que não do próprio acto, pois a entidade conforma-se com o título executivo, não podendo verificar a legalidade da liquidação;

-acresce que os juros devidos decorrem automaticamente da lei (art. 16º do DL 411/91, de 17.10), não estando dependentes de qualquer acto de natureza administrativa susceptível de impugnação;

-a liquidação é de fazer mediante operação de simples cálculo aritmético, o que tiraria sentido à impugnação com prazo a contar da constituição da mora no pagamento das contribuições que a própria executada liquidou, havendo, então, que aguardar o momento azado para reagir contra a liquidação dos juros legais;

-pode ser que os juros venham a ser liquidados a final nos termos do art. 805º do CPC, pelo que à executada não lhe restará senão recorrer à oposição ou ao recurso do art. 355º do CPT porque não lhe é assegurada impugnação ou recurso contra aquele acto.

Teria sido infringido o art. 286º/1/g) do CPT.

Remetido o processo ao TT2ª Instância, declarou-se aquele tribunal incompetente em razão da hierarquia e competente para o conhecimento do recurso o STA.

O Exmo. Magistrado do M^oP^o é de parecer que o recurso merece provimento por não haver possibilidade de impugnação judicial nos termos dos arts. 154^o do CPT no caso em apreço e por não ser evidente que a oposição à execução fiscal não seja o meio adequado para impugnar o acto de liquidação de juros de mora contido em título executivo.

Cumpram-se a apreciar.

A questão exposta na petição da oposição à execução fiscal refere-se à inexigibilidade dos juros de mora peticionados pela entidade exequente, que a oponente sustenta serem imputáveis à entidade exequente que lhe permitiu que suspendesse os pagamentos das prestações vicendas com vista a incluir os respectivos valores na dação que a oponente oferecera e de que a exequente se veio a desinteressar.

Controverte-se se tal questão pode ser apreciada neste procedimento, se cabe nos fundamentos da oposição, mormente no da al. g) do art. 286^o do CPT - «ilegalidade da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação», sabido que o art. 154^o prevê processo para a «impugnação das receitas parafiscais».

Recorde-se que a obrigação dos juros de mora não está compreendida na obrigação tributária decorrente dos factos tributários que a origina, tendo em relação a este carácter complementar ou acessório, constituindo uma sanção compensatória pela demora no pagamento da obrigação dos impostos e outras contribuições. Por isso só são devidos e começam a correr a partir do mesmo em que as ditas obrigações se vencem e não são pagas dentro dos prazos legalmente estabelecidos para o cumprimento voluntário.

Ora, é em atenção a estas considerações que há-de ser apreciada a legalidade do despacho liminar que decidiu que a oponente teria posto em causa a legalidade em concreto da liquidação de receitas tributárias, tendo ao seu dispor meio impugnatório viável - o do art. 154^o do CPT-, fundado no art. 291^o/1/c) do CPT (manifesta improcedência), o qual, tal como o similar art. 474^o/1/c) do CPC, se propõe limitar, por razões de economia processual, o prosseguimento da instância quando se tornem evidentes obstáculos ao normal desenvolvimento da lide ou à procedência da pretensão do demandante (cf. Alberto dos Reis, Breve Escudo, 2^a ed., p. 10).

E, em ordem à severidade com que é de apreciar o carácter manifesto que terá de revestir o óbice à procedência do pedido, aquele será de tal grau que só contemple a situação em que o pleito se ofereça como absolutamente inviável, em que o seguimento da acção «não tenha razão alguma de ser, constitua desperdício manifesto da actividade judicial» (cf. aut. cit., em CPC Anotado, II, p. 385).

O que é seguramente o caso dos autos, porquanto caberá adensar o discurso do problema suscitado pela específica natureza da obrigação de juros acima esboçada, inidentificável e inintegrável na obrigação tributária, na questão da (in)viabilidade do uso da oposição à execução fiscal para reagir contra a sua exigência.

Por isso, o pedido mantém-se controvertível e receptivo à resposta da contraparte e demais trâmites do processo, não logrando o juízo de inviabilidade proferido a evidência requerida pela lei.

Termos em que se concede provimento ao recurso, se revoga o despacho recorrido, que será de substituir por outro que não seja de indeferimento liminar pelo fundamento que serviu ao revogado. Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Ernâni Figueiredo* — *Mendes Pimentel* — *Lúcio Barbosa*. — *Fui presente, Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Oposição à execução. Rejeição liminar da petição. Apresentação de nova petição nos termos do art^o 476^o do CPC. Caixa Geral de Depósitos. Não isenção de custas a partir do Dec. Lei 287/93, de 20 de Agosto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A oposição à execução fiscal, embora funcione como contestação, assume uma estrutura de acção declaratória tal como nos embargos de executado (art^o 812^o do CPC).

II — Por isso, a rejeição liminar da oposição equivale ao indeferimento da petição previsto no art^o 474^o do CPC.

III — O oponente perante a rejeição liminar, tanto pode agravar desse despacho, como apresentar nova petição nos termos e prazo do art^o 476^o do CPC, excepto se a oposição foi rejeitada por ter sido deduzida fora do prazo ou pelo fundamento do n^o 2 do art^o 291^o do CPT.

IV — A partir da entrada em vigor do Dec. Lei 287/93, de 20 de Agosto, que transformou a Caixa Geral de Depósitos em sociedade anónima de capitais públicos, esta entidade deixou de estar isenta de custas nos processos tributários.

V — A tributação em custas rege-se pela lei vigente ao tempo da sentença respectiva e não pela lei que vigorava quando foi instaurado o respectivo processo.

RECURSO N^o 19.735 em que é **recorrente** Caixa Geral de Depósitos e **recorridos** Maria de Fátima Carvalho Teixeira e marido António Teixeira Nunes e de que foi **Relator o Exmo^o Sr. Cons^o Dr. ABÍLIO BORDALO**.

Acordam na 2^a Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

A Caixa Geral de Depósitos, SA, não se conformando com a sentença de 3.3.95 proferida pelo Tribunal Tributário de 1^a instância de Lisboa (1^o Juízo) que julgou parcialmente procedente a oposição à execução fiscal a correr termos contra os executados mutuários, identificados nos autos, na parte em que “decidiu que a execução prosseguia contra os oponentes apenas em relação ao valor de 1.600 contos e respectivos juros e despesas” e condenou a Caixa em custas na proporção do decaimento, veio interpor recurso directamente para

este STA cujas alegações apresentou com o seguinte quadro conclusivo:

«1ª - a Caixa Geral de Depósitos está isenta de custas, mesmo nos processos instaurados nas instâncias tributárias - como é o caso, antes de 1.9.1993.

2ª - por isso, no caso concreto, a Caixa está isenta de custas e como tal assim deve ser declarada.

3ª - a "oposição à execução" tem a estrutura de uma contestação de uma petição inicial de uma acção e não a estrutura dessa mesma petição inicial.

4ª - a "rejeição liminar" prevista no artº 291º do CPT não é equiparável, assimilável ou idêntica ao "indeferimento liminar" previsto no artº 474º do Código Processo Civil.

5ª - nas situações previstas nos artº 291º do CP Tributário não é aplicável o disposto no artº 476º do CP Civil.

6ª - a "oposição à execução" que deu entrada em Tribunal no dia 22.11.93 é extemporânea por ter dado entrada em juízo mais de oito meses depois de os oponentes terem sido citados para o processo judicial em causa.

7ª - por isso, deverá a "oposição à execução" ser rejeitada liminar e definitivamente, passando os oponentes a ser partes plenas no processo executivo, prosseguindo a acção executiva - em termos plenos - todos os seus termos até final.

Ao não decidir deste modo foram violadas as seguintes disposições legais:

a) artº 9º nº 5 do D.L. 287/93, de 20.8.93;

b) os artºs 474º e 476º do Cód. Proc. Civil;

c) os artºs 285º a 291º do Cód. Proc. Tributário; e

d) o artº 9º nº 5 do Dec.Lei 283/93 de 20.8.93 e o artº 65º da ex-Lei Orgânica da Caixa (D.L. 48953, de 5.4.69) e artº 156º do Regulamento da Caixa (Decreto nº 694/70, de 31.12.70).

Termos em que deve:

a) Ser revogado o despacho ora sob recurso e;

b) em consequência, ser rejeitada liminar e definitivamente a "oposição à execução" e desse modo,

c) a acção executiva prosseguir todos os seus termos até final.»

Contra-alegaram os oponentes, Maria de Fátima Carvalho Teixeira e marido António Teixeira Nunes, insurgindo-se contra a alegação da recorrente, pugnano pela manutenção da sentença recorrida pois que a mesma não violou os artºs. 474º e 476º do CPC nem os artºs 285º a 291º do CPT.

O Exmº Procurador-Geral-Adjunto neste STA emitiu douto parecer no sentido de que "a partir da entrada em vigor do D.L. 287/93, de 20 de Agosto que transformou a C.G. Depósitos em Sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos deixou aquela instituição de gozar de isenção de custas ..." defendendo, por outro lado, que "a rejeição liminar da oposição equivale ao indeferimento liminar da petição regulada no artº 474º do CP Civil" pelo que não foi violada a lei, ao ter o Mmº Juiz mandado aperfeiçoar a petição ao abrigo do artº 477º do CPC aplicado subsidiariamente, pelo que deve negar-se provimento ao recurso".

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

" a) A presente oposição respeita à execução fiscal nº6829/90 do extinto 6º Juízo deste Tribunal que a CGD move contra Joaquim

de Almeida Teixeira e mulher, Maria das Dores Teixeira Carvalho da Silva e contra os aqui oponentes, por dívida de mútuo bancário, no valor de 7.934.930\$00, de juros capitalizados, 11.615\$00 de amortização c 3.003.377\$00, de juros vencidos de 08-05-82 a 08-04-90, 2.863.844\$00, de juros de mora até 08-04-90 (cfr. doc. fls. 96 e de fls. 97 a 99, que aqui se dá por reproduzido).

b) - o referido mútuo foi celebrado entre a CGD e os executados Joaquim de Almeida Teixeira e mulher, em 04-02-82, estando garantido por hipoteca sobre o prédio urbano, sito no lugar da Boavista, freguesia da Várzea, concelho de Felgueiras, descrito na Conservatória do Registo Predial respectiva, sob o nº 26548 e inscrito na respectiva matriz sob o artº 310, constando do contrato que "os juros, porém, só ficam cobertos pela garantia hipotecária até taxa anual de vinte e dois e um quarto por cento (...)".

Em caso de mora, poderá a Caixa cobrar juros à taxa máxima permitida por lei para operações de prazo idêntico, acrescida da sobretaxa legal" (cfr. doc. fls. 101 a 106, que aqui se dá por reproduzido).

c) - A referida hipoteca foi registada em 10.09.81, constando do registo que garante o capital de 1.660.000\$00, taxa de juro de 22,25% ao ano, despesas emergentes do contrato de 66.400\$00, sendo o montante máximo do capital e acessórios de 2.834.450\$00 (cfr. doc fls. 109).

d) - Os aqui oponentes adquiriram o prédio hipotecado aos executados Joaquim de Almeida Teixeira e mulher, seus pais, por escritura de 12-09-89, aquisição que registaram em 19-09-89 (cfr. doc. fls. 113 a 118, que aqui se dá por reproduzido e de fls. 158).

e) - Por despacho de 11-10-90 foi ordenada a expedição de carta precatória para a repartição de finanças de Felgueiras, para citação, penhora e demais termos dos executados, tendo apenas sido citado o executado Joaquim de Almeida em 22-12-90 (cfr. doc. fls. 119 e vº e 145 vº e segs.).

f) - Em 23-08-91, foi executada penhora do imóvel hipotecado, tendo sido nomeado fiel depositário o referido executado Joaquim de Almeida, penhora que veio a ser registada em 27-11-90, para garantia da dívida exequenda (cfr. doc. fls. 148 e 158).

g) - Por despacho de 15-2-93, foi ordenada a venda judicial do referido imóvel, na carta precatória em e) e também na execução nº 204/98 e apensos da repartição de finanças de Felgueiras, tendo os termos subsequentes à marcação da venda decorrido neste último processo (cfr. docs. fls. 161 e vº).

h) - Os oponentes interpuseram recurso judicial do despacho referido em g), nos termos do artº 355º do CPT, em 8-3-93 (cfr. doc. fls. 89 a 94).

i) - Os oponentes deduziram oposição à execução em 23-3-93, a qual foi liminarmente indeferida da al. g) do nº 1 do artº 291º do CPT, conforme despacho de fls. 22, que aqui se dá por reproduzido, o qual foi notificado ao oponentes, por carta registada de 8-11-93 (cfr. fls. 2 e 23 vº).

j) - Na sequência da notificação referida em I), os oponentes apresentaram a presente oposição ao abrigo do artº 476º do CPC, a qual deu entrada no Tribunal, via "fax" em 18-11-93, tendo o original dado entrada em 22-11-93 (cfr. docs. fls. 25 e 49).

Com base nesta factualidade, a sentença recorrida, apreciando, em primeira linha, a invocada extemporaneidade da oposição por parte de CGC, ora recorrente, que antes havia deduzido, foi julgada im procedente tal excepção.

E, conhecendo de fundo, julgou a oposição parcialmente procedente, condenando em custas ambas as partes - oponentes e CGD na proporção do decaimento.

É, pois desta sentença que vem o presente recurso, interposto pela C. Geral de Depósitos, insurgindo-se quanto à condenação em custas sob a alegação de que delas está isenta e quanto ao facto de se ter considerado tempestiva a oposição, sustentando a sua extemporaneidade.

São assim estas duas questões que constituem o objecto do recurso que passam a ser apreciadas pela ordem em que são colocadas pela recorrente.

Vejamos então a questão de saber se a CGD, ora recorrente devia ser condenada, como foi, em custas, ou se delas, como pretende, estava isenta, na data da prolação da sentença - 3 de Maio de 1995.

Esta questão não é nova e tem sido objecto de múltiplos arestos desta Secção e também do Pleno - Ac. de 16-12-92 - Rec. 13486 - ao ponto de se ter criado uma corrente jurisprudencial dominante no sentido de que, anteriormente à vigência do Dec-Lei 287/93, de 20/8, a CGD estava isenta de custas, radicando tal entendimento no disposto nos art's 59º, nº 1 do DL 48953 de 5-4-1969 e 158º do Decreto 694/70, de 31-12 que concederam isenção de custas àquela entidade, mesmo quando foi eliminada a al. d) do artº 5º do Regulamento das Custas dos Processos de Contribuições e Impostos através do Dec-Lei 199/90, de 19/6 com o fundamento de que este diploma em nada alterou o regime de isenção da Caixa já que a verdadeira fonte legal de isenção residia, não na predita al. d) do art. 5º, à semelhança do que se previa na alínea e) do nº 1 do artº 3º do C.C.Judiciais, mas sim nas normas estatutárias das entidades beneficiárias de tal isenção que por aquele diploma não foram revogadas.

Entendimento jurisprudencial que sufragamos e que assenta decisivamente na natureza da Caixa, expressa nos seus estatutos que, embora de organização empresarial, era uma pessoa colectiva de direito público, um instituto público, até à sua transformação em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, através do Dec-Lei 287/93, de 20 de Agosto.

E foi com esta mudança radical estatutária que se operou com aquele diploma que se alterou também o regime de isenção que fruía relativamente a determinados tributos, como sejam, imposto de justiça, custas, selos e outros encargos, até então prevista.

Com a revogação de tal regime não é sustentável nem legítimo defender a continuação da isenção, sob a invocação do artº 9º nº 5 do Dec-Lei 287/93 só porque ali se diz que às execuções pendentes se aplicam as "regras de competência e do processo vigentes nessa data".

Manteve-se o regime da competência e do processo quanto às execuções pendentes, mas seguramente que foi abolido o regime de isenção quanto a custas, uma vez que nenhuma norma do novo diploma prevê essa isenção. Regras de competência e processo não se confundem com custas.

Por conseguinte, mesmo quanto aos processos instaurados nas instâncias tributárias antes de 1.9.1993 deixou a Caixa de beneficiar de isenção de custas desde que a decisão condenatória desse tributo ocorra na vigência da nova lei (DL 287/93), como é o caso dos autos cuja sentença foi prolatada em 3.5.95.

Neste ponto falece, pois, toda a razão à recorrente que, não estando isenta de custas na data de sentença, teria de ser, como o foi, con-

denada na proporção do decaimento, assim improcedendo nesta parte o recurso.

Passemos à segunda questão consistente em saber se a oposição à execução em causa é extemporânea, como defendera antes da sentença a recorrente e continua a sustentar tal entendimento.

Consta do probatório que os oponentes deduziram oposição à execução em 23.03.93 a qual foi liminarmente indeferida nos termos da alínea b) do nº 1 do artº 291º do CPT (conc. al. i)) e que na sequência da notificação em i) os oponentes apresentaram a presente oposição ao abrigo do artº 476º do CPC a qual deu entrada no Tribunal via "fax" em 18-11-93, tendo o original dado entrada em 22-11-93.

Daqui veio a sentença a concluir que nos termos do artº 66º nº1 do CPT os oponentes se consideram notificados do despacho de indeferimento liminar da oposição anteriormente apresentada, no 3º dia útil posterior ao do registo ou seja em 11.11.93, sendo certo que a notificação foi efectuada por carta registada de 8.11.93.

E porque os oponentes apresentaram "nova oposição em 18-11-93" por via "fax" e o original deu entrada no prazo previsto no nº 3 do artº 4º do DL 28/92, de 27/1, a petição foi considerada tempestiva porque entrou no prazo de 5 dias a que alude o nº 1 do artº 476 do CPC, sublinhando que "os oponentes não foram citados para a execução como resulta da matéria apurada".

E, na verdade, é o que dos autos se extrai quanto à referida notificação e entrada da nova petição nas receptivas datas ali mencionadas.

Sustenta, porém a recorrente que a "oposição à execução tem estrutura de uma contestação de uma petição inicial de uma acção e não a estrutura dessa mesma petição inicial" pelo que a "rejeição liminar prevista no artº 291º do CPT não é equiparável, assimilável ou idêntica ao indeferimento liminar previsto no artº 474º do CPC" não sendo, pois, aplicável o disposto no artº 476º às situações previstas no artº 291º do C. P. Tributário.

A esta tese, já defendida anteriormente à sentença, contrapôs a sentença recorrida entendimento contrário, considerando o artº 474º do CPC aplicável subsidiariamente em processo de oposição e, bem assim, o disposto no artº 476º do mesmo Código.

Também a jurisprudência deste STA tem sido no sentido de equiparar a rejeição liminar da oposição à execução fiscal prevista no artº 291º do CPT ao indeferimento liminar versado no artº 474º do CPC de 1961 e que abrange vários tipos de situações nas suas alíneas a) b) e c) do nº 1 do mesmo artigo.

Sobre os requisitos da petição da oposição à execução trata o artº 288º do CPT em anotação ao qual Alfredo J. de Sousa e Silva Paixão, Cód. Proc. Tributário - 2ª edição, pag. 582, definem a oposição à execução como constituindo "uma acção de natureza declaratória dirigida pelo executado contra o exequente". "Daí que a respectiva petição (...) deva obedecer aos requisitos substanciais e formais exigidos para a impugnação judicial (art's 127º do CPT e 467º do CPC)".

Segundo os mesmos autores, a oposição corresponde aos embargos de executado em processo civil (artº 812º e segs. do CPC). Se bem que funcione como contestação, pois o seu fim é impugnar a própria execução fiscal, a oposição à execução apresenta a fisionomia duma acção (anot. ao artº 285º do CPT).

Também os embargos de executado a que assimilam a oposição à execução fiscal apresentam a fisionomia de uma acção quase perfeita

dirigida pelo executado contra o exequente com o fim de invalidar no todo ou em parte, o direito que este invoca no requerimento de execução” (Abílio Neto, Cód. Proc. Civil, 2ª ed., pag. 621).

Do exposto resulta que, contra o que vem sustentado pela recorrente, a oposição à execução assume, na verdade, uma estrutura de acção embora, como se disse, funcione como contestação.

É patente também a correspondência entre os fundamentos de rejeição liminar da petição (artº 291º do CPT) e os enunciados no artº 817º do CPC para os embargos de executado.

Face a este paralelismo, não é de afastar que do despacho de rejeição liminar cabe agravo, nos termos do artº 475º do CPC. “Em vez de agravar, o oponente pode apresentar nova petição no prazo de cinco dias (artº 476º nº 1 do CPC), excepto obviamente, se a oposição foi rejeitada por ter sido deduzida fora do prazo ou pelo fundamento do nº 2” (notas nº 9110 ao artº 291º do CPT dos referido autores).

E foi o que sucedeu, no caso vertente que não cabe nesta excepção. Perante a rejeição liminar da oposição, os oponentes, no caso dos autos, em vez de terem agravado do despacho de rejeição ou indeferimento, lançaram mão do regime previsto no artº 476º do CPC, aplicável por força do artº 2 f) do CPT, mediante a apresentação de nova petição cuja matéria nela alegada veio a ser apreciada na sentença recorrida.

Em suma, a sentença recorrida não violou nenhum dos dispositivos legais citados pela recorrente, nomeadamente, dos artºs. 474º e 476º do CPC e 285º a 291º do CPT na parte em que, considerando a rejeição liminar equivalente ao indeferimento liminar da petição prevista no artº 474º do CPC, acabou por admitir e apreciar a nova petição apresentada ao abrigo, e no prazo previsto, no artº 476º do CPC, ambos de 1961, aplicado subsidiariamente.

Também esta segunda questão invocada pela recorrente não pode proceder, e bem assim, tal como já se referiu, a questão da condenação em custas, o que equivale a dizer que devem improceder todas as conclusões do recurso, mantendo-se na ordem jurídica a sentença recorrida.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente fixando-se a procuradoria em 60% (sessenta por cento).

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Abílio Madeira Bordalo* — *João José Coelho Dias* — *José Joaquim Almeida Lopes*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Sisa; artº 38º; sua previsão.

Doutrina que dimana da decisão:

- *A expressão prédios, constante do artº 38º do C. Sisa, significa edificações.*
- *O benefício de redução de sisa aí previsto só pode ser concedido, para além dos demais requisitos, se se tratar de aquisição de prédios já construídos ou terrenos para a sua construção.*
- *É de indeferir o pedido de redução de sisa quando se alegue que se pretende adquirir um terreno, com vista à instalação de uma pedreira, sem que se manifeste a intenção de, sobre ele, edificar.*

Recurso n.º 19.901, em que foi **Recorrente** Irmãos, Ldª e **Recorrido** Subdirector Geral da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos e do qual foi **Relator** o Exmº Consº Dr. **Fonseca Limão**.

Irmãos Cavaco, Ldª, não se conformando com o acórdão do T.T. de 2ª Instância (de fls. 41 e seguintes), que lhe negou provimento ao recurso contencioso que interpusera de um despacho do Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos que, no uso de subdelegação de poderes, lhe indeferiu um pedido de redução de sisa, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

” 1 - O artº 38º do Código da Sisa não estabelece restrições quanto ao tipo de empresas ou indústria;

2 - Toda a empresa, industrial, de serviços, ou comercial, que pretende a sua ampliação com vista a novos produtos ou redução do custo ou melhoria da qualidade dos produtos tem direito à redução de sisa;

3 - A recorrente exerce actividade industrial, com relevo social e económico, permitindo o fornecimento atempado e em quantidade de bens indispensáveis à execução de diversas obras públicas, criando postos de trabalho, desenvolvendo a região onde se instala (DL. nº 90/90, de 10/3);

4 - A aquisição de prédios com dimensão adequada ao exercício da actividade permite a utilização de tecnologia mais avançada, com a consequente redução de custos e melhoria dos produtos obtidos;

5 - O sentido dos conceitos evoluiu e adapta-se em função da evolução social, económica;

6 - A classificação dos sectores de actividade com finalidade pedagógica não justifica a exclusão da actividade de exploração de pedreiras do artº 38º do Código da Sisa.

7 - Negar a redução de taxa de Sisa ou aquisição de um terreno que se destina à actividade industrial de instalação e exploração de pedreiras designando-se não “tipicamente industrial” é discriminar tal indústria e os industriais do sector em violação do artº 13º da C.R.P.;

8 - Dada a evolução tecnológica a actividade industrial da extracção de minerais pressupõe e implica uma primeira transformação do produto extraído, através dos novos e sofisticados aparelhos de corte de pedras ou das britadeiras móveis, já não sendo indústria meramente extractiva, visando-se a redução de custos por não haver a debitar mais custos de transporte, o que tudo pressupõe instalações e construções para o efeito;

9 - Assim é infundado considerar que a recorrente “... não pretende construir nos terrenos em causa qualquer imóvel destinado à instalação

da sua indústria extractiva...” por não traduzir a actual realidade económica da exploração das pedreiras e consubstanciar uma previsão de intenções do recorrente sem qualquer elemento probatório;

10 - As decisões em matéria tributária que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos do contribuinte têm de conter os respectivos fundamentos de facto e de direito (artº 21º, nº 1 do C.P.T., artº 268º nº 3 da C.R.P., artº 124º do Cód. Proced. Administrativo);

11 - É imprescindível dar-se a conhecer ao interessado os motivos porque se decidiu no sentido adoptado no acto e não noutra sentido (artº 1º, 2º, do DL. 256-A/77, de 17/6);

12 - Importa ter em conta se um destinatário normal, face ao itinerário cognoscitivo e valorativo do acto em causa, fica em condições de saber o motivo porque se decidiu um certo sentido e não noutra qualquer;

13 - Apesar de o nº 2 do artº 1º do DL. 356-A/77 admitir que a fundamentação pode consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos do anterior parecer, informação ou proposta, tal não significa que se possa atender a outras partes processuais não expressamente referidas, não concretizadas, nem individualizadas (Ac. S.T.A. (Pleno) de 27/5/82, em Ac. Doutrinaiis nº 256, pg. 534 e seguinte);

14 - A decisão do Senhor Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos não se apropria de modo expresso de qualquer informação ou parecer anterior e muito menos indica ou assume como seus quaisquer elementos precisos dessas peças, não se verificando a situação do nº 2 do DL. 256-A/77;

15 - Nem em tal despacho é possível reconhecer-se que este revele quaisquer razões de facto que a determinaram ou mesmo quaisquer normativos ou jurisprudência em que se sustenta;

16 - O acórdão recorrido viola, entre outros, as normas do artº 38º do Código da Sisa, 13º e 268º da C.R.P., 1º, nº 1, alínea a), c) e e) do D.L. 256-A/77, de 17/6, D.L. 90/90, de 16/3.

O Exmº Magistrado do Mº Pº junto deste S.T.A., foi de parecer que se ordene a ampliação da matéria de facto, por forma a dela constarem as informações dos serviços e que a ela se aplique a mesma decisão do direito, que está certa - tudo ao abrigo dos artº 729º nº 3 e 730º nº 1 do C.P.Civil.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Considerando que este S.T.A. não está impedido, em sede de recurso jurisdicional interposto de decisão que apreciou e decidiu um recurso contencioso, de apreciar e fixar matéria de facto, como decorre do artº 21º nº 1 do E.T.A.F., decide-se ampliar o probatório da seguinte forma:

1 - A empresa ”Irmãos Cavaco, Lda, com sede em Santa Maria da Feira, é uma Sociedade que se dedica ao exercício da actividade de exploração de pedreiras e empreitadas de obras públicas.

2 - A mencionada empresa pretendia adquirir no lugar do Penedo Alto quatro terrenos contíguos entre si para neles instalar uma pedreira.

3 - Em 18/Nov/91, pediu ao Sr. Ministro das Finanças, ao abrigo do disposto no artº 38º do C.M.S.I.S.S.D., a redução a 4%, da taxa da Sisa devida pela aquisição onerosa daqueles.

4 - Alegou, expressamente, nesse requerimento, que os terrenos em causa se destinavam à instalação de um estabelecimento da pedreira e que a exploração das pedreiras é uma indústria considerada

de superior interesse para o desenvolvimento do país, como decorre do preâmbulo do DL: 90/90, de 16/3.

5 - Em 26/2/92, a 3ª Repartição de Finanças de Oliveira de Azeméis lavrou a seguinte informação:

”... julgo que tal aquisição se afasta do artº 38º do Código, já que os prédios adquiridos não se destinam à instalação da indústria, cuja instalação compreende a construção de edificações com fins industriais, mas sim a exploração de pedra e seus derivados como acima se indica.

Resta acrescentar que segundo se apurou, ainda não se verificou a tradição ou usufruição dos bens supra-referidos”.

6 - A coberto do ofício nº 2676, de 28/4/92, o Director Distrital de Finanças dirigindo-se ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, depois de informar que a sisa foi paga, foi de parecer ”que a actividade exercida não se enquadra na isenção invocada”.

7 - Em 14/5/92, uma funcionária da Exª Direcção dos Serviços prestou a seguinte informação:

”...Com efeito, como estabelece o artº 38º, e tem sido entendimento e decorre do citado Código só beneficiam do direito à redução da taxa de sisa os terrenos destinados à instalação propriamente dita”.

8 - O Chefe de Divisão, em 15/5/92, proferiu o seguinte despacho: Confirmando.

Na verdade, a actividade da ”exploração de pedreiras” não é abrangida pela redução de taxa do artº 38º, pelo que deve o pedido ser indeferido.

9 - Em 18/5/92, o Director dos Serviços diz o seguinte:

Confirmando. Parece-me de indeferir o pedido, como se propõe.

10 - Em 19/5/92, é proferido o despacho recorrido, da autoria do Subdirector-Geral, cujo teor é o seguinte:

Concordo, pelo que indefiro o pedido.

Por subdelegação.

A estes factos há que aplicar o direito, começando por apreciar o alegado vício de violação de lei.

Registe-se, antes de mais, que o pedido de redução de sisa não foi indeferido com base na consideração de que a actividade industrial de instalação e exploração de pedreiras não era tipicamente industrial.

Carece, pois, do sentido, a conclusão 7ª do recurso, sendo, desde já, de rejeitar a discriminação ali alegada bem como a violação do artº 13º da C.R.P.

Mas será que o despacho recorrido violou o artº 38º do C. da Sisa?

Nele se dispõe:

”É de 4% a taxa da sisa pelas aquisições de prédios ou de terrenos para a sua construção quando destinados à instalação de indústrias de interesse para o desenvolvimento económico do País, à conveniente ampliação de empresas com vista a novos fabricos, redução do custo ou melhoria da qualidade dos produtos ou à instalação de serviços de saúde considerados de relevante interesse nacional” (nº 1 do artº 38º).

Analisando o acto recorrido e tendo em consideração que, nos termos do artº 125º nº 1 do Cód. Proc. Administrativo, os anteriores pareceres, informações ou propostas dele são parte integrante, conclui-se que a razões que presidiram ao indeferimento do pedido de redução de sisa radicaram na consideração de que os prédios adquiridos se destinavam à exploração de pedreiras e seus derivados

e não à instalação de indústrias, a qual pressupõe a construção de edificações com fins industriais.

Em suma, na óptica da entidade recorrida, os terrenos não se destinavam à construção de edificações com fins industriais mas sim à extracção de pedra.

Recorde-se que a recorrente, ao formular o pedido de redução, alegou que aqueles se destinavam à instalação de um estabelecimento de pedra e que a exploração das pedreiras é uma indústria considerada de superior interesse para o desenvolvimento do país.

Interpretando o artº 38º do C. da Sisa, o Ac. deste S.T.A., de 17/1/67, rec. 6960, concluiu que a expressão "prédios" dele constante significa edificações.

Assim, a redução só poderia ter lugar quando se adquirissem edificações ou terrenos para a sua construção se destinados à instalação de indústrias de interesse para o desenvolvimento económico do País, para além de outras realidades que agora não importa considerar.

Daqui decorre que a instalação de indústria anda sempre associada a edificação já existente ou a efectuar.

Ora, a recorrente, ao formular o pedido de redução, para além de afirmar que a exploração de pedreiras é indústria de superior interesse para o desenvolvimento económico do País, limitou-se a alegar que os terrenos se destinavam à instalação de um estabelecimento de pedra.

Não referiu, pois, que, sobre eles, pretendia construir edificações, talvez porque nada pretendesse edificar.

Assim sendo, a impetrada redução de sisa não podia obter acolhimento à sombra do artº 38º que, assim, não se mostra violado pelo despacho recorrido.

E será que se encontra suficientemente fundamentado?

Nos termos do artº 268º nº 3 da C.R.P. os actos administrativos carecem de fundamentação expressa quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Por outro lado, de harmonia com o artº 124º nº 1 do C.P.A., devem ser fundamentados os actos administrativos que, total ou parcialmente, neguem, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções e também os que decidam em sentido contrário da pretensão formulada pelo interessado (v. al. d) deste preceito legal).

O dever de fundamentação, quanto a decisões em matéria tributária, quando afectem aqueles direitos ou interesses, constitui também uma exigência que encontra consagração no artº 21º do C.P.T.

Equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamento que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto (v. artº 125º nº 2 do C.P.A.).

"A insuficiência de fundamentação é um conceito relativo, dependendo, nomeadamente, do tipo legal do acto administrativo em causa. O acto só se apresenta fundamentado quando o destinatário pode aprender, sem qualquer ambiguidade os motivos mercês dos quais se decidiu em certo e determinado sentido (v. Ac. S.T.A. de 14/12/85, A.D. 301, 346/286).

A fundamentação deve ser clara, suficiente e congruente, de tal modo que um destinatário normal, em face de itinerário cognoscitivo e valorativo por aquele revelado, fique em condições de saber por que se decidiu em certo sentido e não noutro.

Volvendo ao caso dos autos e recordando que o acto recorrido assentou na consideração de que a recorrente não se propunha ad-

quirir qualquer edificação ou terreno a ela destinado, com vista à instalação da indústria, mas sim terrenos para deles extrair pedra, forçoso é concluir que um destinatário normal, nomeadamente, aquela, podia reconstituir o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade recorrida, ficando, assim, na posse da motivação que presidiu ao indeferimento do pedido de redução de sisa.

De concluir é, pois, que o acto recorrido não padece do vício de forma, por falta de fundamentação, que lhe vem assacado.

Improcedendo a arguição dos vícios de violação de lei e de forma, e não se mostrando infringida a legislação apontada como tal, o recurso não pode obter êxito.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 60.000\$00 (sessenta mil escudos) e a procuradoria em metade.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente: *Jorge Manuel Lopes Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

RECURSO: 19 991. RECORRENTE: Ministério Pública e Fazenda Pública. RECORRIDO: Fricarnes, Sa. RELATOR: EXMO. CONSº. Dr. Vítor Meira.

"Fricarnes, S. A." deduziu oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de quantias liquidadas respeitantes a taxa de ruminantes e taxa de peste suína no montante global de 4.585.342\$00.

Por sentença do Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi a oposição julgada procedente.

Inconformados com o decidido recorreram o Ministério Público e a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação da sentença.

Pelo Ministério Público foram apresentadas as seguintes conclusões:

1. Aceita-se que as denominadas "taxas" são verdadeiros impostos;
2. A certidão que serve de título à execução não é nula e de nenhum efeito. O diploma - DL 251/88 de 5.06 - não é inconstitucional;
3. Nem a "taxa dos ruminadores" nem "a taxa de peste suína" são inexistentes;
4. Na verdade, não foi extinto o sujeito activo da relação jurídica tributária, nem foi revogado o DL 44158 (diploma que instituiu a referida "taxa de peste suína";
5. Não se vislumbra qualquer ilegalidade pela aplicação das referidas taxas;

6. A douta sentença recorrida deverá ser revogada, julgando a presente oposição improcedente.

Por seu turno a Fazenda Pública fez suas as alegações do IROMA que se transcrevem :

1 - A sentença pronunciou-se sobre questão não alegada pelas partes violando o disposto nos artigos 144º do C.P.T. e 668º, nº 1, alínea d) e alínea c) do C. P. Civil, pelo que é nula;

2 - Os artigos 12º e 13º do Decreto-Lei 15/87 de 9 de Janeiro não são inconstitucionais;

3 - Não existe violação do disposto no nº 2 do artigo 106º da C. R. P. pelo facto de o Governo, no uso de competência própria, extinguir a J.N.P.P. e substituí-la, inclusive para efeito de cobrança de taxas, pelo IROMA;

4 - Também se não mostra violado o disposto no nº 3 do citado artigo, pois a substituição foi operada através de diploma constitucionalmente adequado;

5 - A reserva da lei que se encontra inscrita no nº 2 do artigo 106º abrange apenas os elementos essenciais dos tributos, os necessários à conformação do tipo fiscal e não as regras necessárias à liquidação e cobrança e designadamente, a determinação da entidade encarregue de a elas proceder;

6 - Estender o conceito de incidência a que se refere o nº 2 do mencionado artigo às regras de cobrança, é querer eliminar ou confundir a distinção de regime que o preceito faz entre os seus nºs. 2 e 3;

7 - A mudança da entidade que cobrava e liquidava as "Taxas", não alterou estas e nomeadamente, não mudou o "quantum", não alterou os factos tributáveis, não determinou novos sujeitos passivos, não mexeu com as garantias dos contribuintes, em suma, não buliu com a reserva de lei do nº 2 do artigo 106º;

8 - Por isso que a substituição da entidade que cobrava e liquidava as taxas operada pelo Decreto-Lei 15/87, não é inconstitucional, nem o sendo também, as taxas em concreto dadas à execução;

9 - Também se não verifica inconstitucionalidade indirecta por violação de normas comunitárias;

10 - As taxas em questão não constituem encargo de efeito equivalente já que não alimentam, exclusivamente ou sem o ser, actividades que, aproveitando aos produtos taxados, correspondam a um efectivo reembolso da carga fiscal causador de discriminação concorrencial face a produtos oriundos de países membros;

11 - A sentença adopta a "definição" mais corrente de encargo de efeito equivalente, sem contudo a reconduzir aos factos que a fundamentem no que tudo redunde em falta de fundamentação;

12 - A violação da 6ª directiva da CEE, a verificar-se, não constitui motivo para a oposição já que aquelas normas comunitárias não são de aplicação imediata na ordem jurídica interna, vinculando apenas o Estado perante as instituições comunitárias, pelo que as taxas, se com elas estiverem em contradição, não deixam por isso de vigorar na ordem jurídica não sofrendo, por essa via, de qualquer vício que seja invocável na oposição.

13 - A decisão recorrida violou, por erro de interpretação o disposto nos artigos 106º e 8º nº 2 da C.R.P., no D.L. 15/87, nos artigos 9º e 12º do T.C.E.E., o disposto no artigo 268º nº 1 alínea a) do C.P.T. e por falta de fundamentação, o artº 144º do C.P.T. e ainda o disposto no artigo 668º nº 1, alíneas c) e d) do C.P.C., sendo ainda nula por excesso de pronúncia nos termos do artº 144º do C.P.T.

Posteriormente e após notificação do tribunal veio a Fazenda Pública apresentar conclusões que se não afastam das transcritas.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte matéria de facto:

a) A execução fiscal nº 106426.6/94 da Repartição de Finanças de Sintra é movida pelo IROMA e tem por objecto a cobrança de 4.585.342\$00.

b) A dívida provém, segundo a certidão que constitui título executivo e que tem por base uma liquidação efectuada através da factura nº 10370/FTS93 constante de fls. 8, da falta de pagamento ao IROMA das denominadas "taxas" da peste suína, dos ruminantes e de comercialização.

c) Dão-se como inteiramente reproduzidos na íntegra e para todos os legais efeitos os docs. juntos a fls. 8 e ss.

Para além das questões de ilegalidade e inconstitucionalidade refferidas, vem suscitada a questão da violação de normas comunitárias e o entendimento das taxas em causa como encargos de efeito equivalente, com violação da 6ª Directiva e dos artigos 9º e 12º do Tratado de Roma, em divergência com o decidido na sentença recorrida.

No processo nº 18913 deste Supremo Tribunal Administrativo foi suscitada perante o Tribunal de Justiça das Comunidades a interpeação, em termos de reenvio prejudicial, para saber se aquelas taxas contrariavam o artigo 95º do Tratado de Roma, se elas podiam ser consideradas encargos de efeito equivalente e se se deveriam considerar impostos sobre o volume de negócios. Suscitando-se também no presente recurso a questão de saber se tais taxas podem ser consideradas como encargos de efeito equivalente, como as considerou a sentença recorrida, afigura-se-nos útil para a decisão do recurso aguardar a decisão a proferir pelo T.J.C., tanto mais que a decisão que aí vier a ser proferida revestirá carácter obrigatório.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em suspender a instância, nos termos do artigo 279º nº 1 do Código de Processo Civil, até que o Tribunal de Justiça das Comunidades se pronuncie no reenvio prejudicial suscitado no processo nº 18913 sobre tal questão, devendo a secretaria, logo que tal aconteça, prestar nos autos a informação. Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - *Vitor Manuel Marques Meira* (RE-LATOR) - *Ernani Marques da Silva Figueiredo* - *Luís Filipe Mendes Pimentel*. - Fui presente, *Manuel Duarte Carvalho Júnior*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Recursos do Tribunal Tributário de 1ª. Instância Questão de facto. Incompetência. Recurso subordinado e principal.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Incluída no objecto de recurso questão de facto, para o conhecimento daquele é este Tribunal incompetente em razão da hierarquia, sendo então competente o Tribunal Tributário de 2ª. Instância.*
- 2 — *Reconhecida a dita incompetência em relação a um recurso subordinado de uma determinada decisão recorrida, do mesmo pressuposto processual carecerá este Tribunal e será competente o Tribunal Tributário de 2ª. Ins-*

tância para conhecer do recurso principal interposto da mesma decisão.

Recurso nº 20 022. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos; Recorrido: Pedro Miguel Osório Dá Mesquita Faustino; Relator: Ex^{mo} Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT1ª Instância que julgou procedente a oposição deduzida por Pedro Miguel Osório Dá Mesquita Faustino, no que respeita à ilegitimidade substancial, contra a execução movida pela Caixa Geral de Depósitos (CGD) para cobrança de 446 968 776\$00, veio a CGD recorrer, concluindo a sustentar que pode exigir directamente ao credor o pagamento da dívida porque ela assenta em garantia hipotecária registada a favor da exequente, permitindo ao credor perseguir a coisa hipotecada onde quer que a coisa hipotecada se encontre, nos termos do art. 56º/2 do CCivil, aplicável **in casu**, que não as normas dos arts. 239º, 243º e 301º do CPT por as dívidas à CGD não serem de natureza fiscal.

Por sua vez, o oponente interpôs recurso subordinado relativamente a questões em que ficara vencido, a sustentar o seu direito à excussão dos bens do devedor e a sujeição do caso a litisconsórcio necessário passivo, a litispendência com outra execução fundada nos mesmos contratos que não teria sido conhecida, a sua incapacidade judiciária, a falta de exequibilidade dos títulos dados à execução, o litisconsórcio necessário passivo por não terem intervindo todos os possuidores dos bens onerados, o não conhecimento dos alegados abuso de direito e o seu direito de indemnização e retenção, a validade do contrato promessa que esteve na base da aquisição da propriedade do oponente e a prescrição do crédito dos juros vencidos há mais de 5 anos.

O Ex^{mo} Magistrado do MºPº é de parecer que o tribunal é incompetente em razão da hierarquia para conhecer, quer do recurso principal, quer do subordinado, uma vez que neste se invocam factos não provados na sentença recorrida e a decisão deste tribunal de revista pressupor para conhecimento em ambos os recursos a prévia fixação dos factos materiais da causa.

Antes de entrar na discussão da causa, incumbe apreciar de questão que os termos do âmbito do recurso, medidos pelas respectivas conclusões, apropriadamente e que, por se referir à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, logra conhecimento oficioso, além de poder ser suscitada pelo MºPº (art. 45º-2 do CPTributário).

Na verdade, nas alegações e conclusões do recurso subordinado, o Rte sustenta que:

— que na execução instaurada pela exequente com base nos mesmos contratos foram nomeados à penhora todas as fracções do prédio, incluindo a do executado (VII);

— que o executado não foi chamado a essa execução «apenas por inércia da exequente» (VII);

— que a fracção em causa nos autos é casa de morada de família do casal que o executado e a mulher constituem (IX);

— que não há prova da efectiva prestação pela mutuante dos montantes em causa no contrato (X);

— que a transmissão da propriedade para o oponente se baseou num contrato-promessa de compra e venda com o devedor da exequente (XV);

— que a execução está parada há anos por inércia da exequente e o oponente não interveio nela (XX).

Todas estas afirmações correspondem a determinações da realidade, do domínio dos factos que se propõem para conhecimento no recurso porque as mesmas não constam do probatório da sentença recorrida.

Quanto ao ponto, embora se não tivesse questionado a factualidade na decisão, através de invocados erros de facto em que aquela houvesse incorrido, sempre se alinharam afirmações que se pretendiam atendíveis na formação da situação individual de facto a interessar o sentido jurídico que se intentava fazer vingar no recurso, o que é suficiente para que se veja instalada no âmbito do objecto daquela controvérsia a envolver matéria de facto.

Ora, se para este recurso (subordinado) é este tribunal incompetente para o seu conhecimento, nos termos do art. 33º/1/a do ETAF, sendo para o mesmo competente o Tribunal Tributário de 2ª Instância, deixa de ter justificação o recurso **per saltum** para este STA do recurso principal, que tem como pressuposto a estabilidade da matéria de facto constante da decisão recorrida, a qual não se alcançou face ao aduzido no recurso subordinado.

A conclusão será, como sustenta o digno agente do MºPº, fixar a competência do TT de 2ª Instância relativamente a ambos os recursos, pois a decisão do STA, sem a fixação definitiva do material factico respeitante à **única** decisão recorrida, torna-se-ia num absurdo jurídico, um dizer o direito sem factos incontrovertidos que o sustentem.

Foi a solução encontrada por acórdãos deste tribunal, de que se citam os de 7.12.94, rec. 17778, de 19.1.94, rec. 16534, em Ap.DR de 16.9.96, p. 74, de 16.11.94 e de 1.2.95, rec. 17 957, dos quais decorre que a redução a um só grau de jurisdição em matéria de direito pressupõe a fixação inquestionável em sede de matéria de facto.

Por isso, a incompetência deste tribunal para o recurso subordinado acarretará a incompetência para o recurso principal, que deverá, igualmente, ser de apreciar pelo TT2ª Instância para que a coerência jurídica se afirme.

Quanto ao recurso interposto da decisão que condenou o oponente em multa (a fls. 203), admitido a fls. 209, por ter sido interposto posteriormente aos recursos que interessam à causa (principal e subordinado), logra conhecimento diferido, após conhecimento daqueles, nos termos do art. 710º do CPCivil.

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecimento dos recursos (principal e subordinado) interpostos e se difere o conhecimento do recurso interposto pelo oponente a fls. 203 para depois da decisão sobre aqueles recursos a proferir pelo TT2ª Instância, que é o tribunal competente para tal.

Custas pelo recorrente no recurso subordinado, com taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40 %.

— Lisboa, 2 de Julho de 1997. — Ernâni Figueiredo (Relator) — Coelho Dias — Lúcio Barbosa. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Taxa de conservação de esgotos. Cobrança anual. Momento a partir do qual é devida. Casos omissos ou de dívida. Tributo devido pelo proprietário do prédio.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A taxa de conservação de esgotos é, segundo o Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto da Cidade de Lisboa, com as alterações introduzidas pelo Edital nº 60/90 publicado no Diário Municipal 15993 de 7 de Agosto, de cobrança anual com a obrigação do seu pagamento a cargo do proprietário do prédio.*
- II — *De acordo com o disposto no dito Regulamento, os casos omissos ou de dúvidas sobre a liquidação e cobrança dessa taxa serão resolvidos por analogia com o estabelecido para liquidação e cobrança da contribuição autárquica.*
- III — *Se a ligação do prédio à rede geral de esgotos ocorreu em 15 de Setembro de 1992, só a partir dessa data se tornou possível a normal utilização daquela rede por parte do referido prédio e fracções autónomas que o integram.*
- IV — *Face às disposições conjugadas dos artsº 10º e 11º do Cód. da Contribuição Autárquica com as daquele Regulamento é de concluir que a referida taxa apenas era devida a partir do ano seguinte, inclusive, ao da referida ligação em virtude de tal facto se ter verificado após 30 de Junho.*

RECURSO Nº 20.054 em que é **recorrente** Fazenda Pública e **recorrido** Abel Ferreira Atanázio e de que foi **Relator o Exmº Sr. Consº Dr. ABÍLIO BORDALO.**

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

A representante da Fazenda Pública, junto do Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa (5º Juízo), não se conformando com a sentença de 18.9.95 proferida pelo Mmº Juiz daquele Tribunal que, julgando procedente a impugnação judicial deduzida por Dr. Abel Ferreira Atanázio, anulou o acto de liquidação de taxa de conservação de esgotos, praticado pelos Serviços da Câmara Municipal de Lisboa, no montante de 38.310\$00 respeitante a um prédio urbano sito na cidade de Lisboa, do referido impugnante, relativa ao ano de 1992, veio da mesma sentença interpor recurso directamente para este STA em cujas alegações foram formuladas as seguintes conclusões:

a) A taxa de conservação de esgotos é uma taxa em sentido amplo devida por todos os proprietários dos prédios para a manutenção e conservação do bem público que é a rede geral dos esgotos.

b) O carácter sinalagmático da taxa de conservação de esgotos reside na equivalência jurídica entre o seu pagamento e a utilização do bem público.

c) A determinação do montante de uma taxa em função de um determinado período de tempo não colide com o carácter sinalagmático inerente ao conceito de taxa.

d) A remissão do parágrafo 5º do artº 77º do RGCECL para as regras de liquidação e cobrança da Contribuição autárquica define a determinação do montante da prestação e o período de tempo pelo qual é devido.

e) A dita decisão recorrida violou os artsº 12º do Dec-Lei 31674, nº 100 e 102 da portaria nº 11.338 e artigos 75º e 77º do RGCECL.

Termos em que (...) deve o presente recurso merecer provimento confirmando-se a legalidade da liquidação impugnada.»

Não houve contra-alegação.

O Exmº Procurador-Geral-Adjunto neste STA emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

«a) Os serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa procederam à liquidação da "tarifa" de conservação da rede geral de esgotos do ano de 1992, relativa ao prédio sito na Rua Professor Reinaldo dos Santos, 56 - 8º Dtº, fracção "s" do artigo matricial nº 1891 da freguesia de S. Domingos de Benfica, no valor de esc. 38.310\$00 - cfr. fl. 49 destes autos e 4 da reclamação graciosa nº 66/94, junta por linha;

b) O ora impugnante reclamou graciosamente em 28 de Abril de 1994 contra a liquidação de tal "tarifa" no que ao seu montante diz respeito, que deu origem ao processo nº 66/94/RG junto por linha a estes autos de impugnação, tendo sido notificado em 28/Janeiro/92, celebrada no 12º Cartório Notarial de Lisboa - cfr. fl. 27;

d) A "Juris-Cooph", que se construiu e pediu a inscrição na matriz do prédio em a) que antecede, declarou no modelo 129 a data de 23/Março/1992 como sendo a de conclusão das obras - cfr. fl. 26;

e) O ora impugnante pagou o imposto de Sisa pela aquisição de fracção identificada em a) que antecede em 1/Junho/1992 - cfr. fl. 28;

f) O prédio e respectivas fracções identificadas em a) que antecede, encontram-se ligados à rede geral de esgotos desde 15/Setembro/1992 - cfr. fl. 48;

g) Através do despacho 57/P/94, publicado no D. Municipal nº 16798, de 19 de Janeiro, delegou o Presidente da Câmara de Lisboa, nos vereadores, e, no caso "sub judice", no Vereador Luís Simões as "competências próprias e as que me estão delegadas, a fim de poderem gerir e orientar os assuntos..." que, na área das Finanças e Património no ponto 1.8., "compreende a gestão e o despacho dos assuntos da Direcção Municipal de Finanças e Património" - cfr. fl. 16;

h) Ainda através do Despacho identificado em g) que antecede, o Presidente da Câmara de Lisboa, nos termos das disposições legais aí referenciadas, autorizou "os Vereadores designados no ponto 1 do presente despacho, no âmbito das competências que lhe foram delegadas, a subdelegarem nos dirigentes dos Serviços a competência para o despacho dos assuntos correntes dos respectivos serviços - cfr. fl. 17;

i) Através do Despacho 78/P/94, publicado no D. Municipal nº 16.809, de 3 de Fevereiro, delegou o Vereador Luís Simões, no Director Municipal de Finanças e Património "a competência para o despacho dos assuntos correntes a seguir indicados..." sendo que no ponto 6, se refere "revisão dos actos de liquidação de impostos, taxas e outros rendimentos" - cfr. fl. 14.

Estes os factos com base nos quais a sentença recorrida julgou procedente a impugnação judicial.

Há que buscar a solução jurídica adequada, tendo presente que o objecto do recurso é delimitado pelas conclusões das alegações, das quais sobressai como questão fundamental a de saber se a taxa de conservação de esgotos é insusceptível de fraccionamento por períodos de tempo inferiores ao ano civil, sabido que, como do probatório decorre, o prédio em causa se encontra ligado à rede geral de esgotos desde 15/9/92 e a impugnação visou a liquidação da referida taxa respeitante ao ano de 1992.

Estabelece o n.º 1 e al. h) da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, que "constituem receitas do município "... o produto da cobrança de taxas ou tarifas resultantes da prestação de serviços pelo município" prescrevendo o art.º 12.º n.º 1 do mesmo diploma que "as tarifas a que se refere a al. h) do n.º 1 do art.º 4.º respeitam as seguintes actividades": b) "recolher, depositar e tratamento de lixos, bem como ligação, conservação e tratamento de esgotos".

Decorre, por seu lado, do Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa com as modificações introduzidas pelo Edital 60/90 publicado no Diário Municipal n.º 15993, de 7 de Agosto, que, para fazer face aos encargos com a instalação e conservação da rede geral de esgotos, cobrará a Câmara Municipal, por cada prédio uma taxa/tarifa de ligação e uma taxa/tarifa de conservação de esgotos a qual será fixada em função dos respectivos valores patrimoniais. É o que nos diz o art.º 75.º.

E diz-nos igualmente o art.º 77 e seu parágrafo 5.º do mesmo Regulamento que a taxa/tarifa de conservação fixada é de cobrança anual com obrigação do seu pagamento a cargo do proprietário do prédio sendo os casos omissos ou de dúvidas sobre a liquidação ou cobrança da mencionada taxa/tarifa resolvidos por analogia com o que se mostre estabelecido para a liquidação e cobrança da contribuição autárquica.

Donde resulta que a cobrança da respectiva taxa de conservação de esgotos é anual e que a obrigação do seu pagamento incumbe ao respectivo proprietário.

Certo é, porém, que dos mencionados dispositivos não se alcança, sem margem para dúvidas, o momento a partir do qual é devida essa prestação pelo que se torna imperioso o recurso à disciplina jurídica sobre a liquidação e cobrança da contribuição autárquica.

Ora, na parte que interessa, dispõe o art.º 8.º 1 do Cód. da Contribuição Autárquica - sobre o sujeito passivo - que a contribuição é devida pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeitar.

Nos termos do art.º 10.º n.º 1 do mesmo Código, a contribuição é devida a partir:

- « a) Do ano, inclusive, em que a fracção de território e demais elementos referidos no art.º 2.º devam ser classificados de prédio;
- b) Do ano seguinte ao do termo da situação de isenção;
- c) Do ano, inclusive, da conclusão das obras de edificação, de melhoramento ou de outras alterações que hajam determinado a variação do valor tributável de um prédio, quando qualquer destes factos tenha ocorrido até 30 de Junho;
- d) Do ano seguinte, inclusive, à verificação dos factos descritos na alínea anterior, quando estes se tenham verificado posteriormente a 30 de Junho;
- e) Do quinto ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no activo de uma empresa que tenha por objecto a construção para venda;

f) Do terceiro ano seguinte, inclusive, aquele em que um prédio tenha passado a figurar nas existências de uma empresa que tenha por objecto a sua venda».

Por seu turno, de acordo com o disposto no art.º 11.º n.º 1 do citado Código, "os prédios urbanos presumem-se concluídos ou modificados na mais antiga das seguintes datas:

- «a) Em que foi concedida licença camarária, quando exigível;
- b) Em que for apresentada a declaração para inscrição na matriz;
- c) Em que se verificar uma qualquer utilização, desde que a título não precário;
- d) Em que se tornar possível a sua normal utilização para os fins a que se destina.»

Transportando esta disciplina legal para o caso dos autos, sem olvidar o carácter bilateral da taxa que implica uma relação sinalagmática entre o pagamento do tributo pelo administrado e a contraprestação por parte do ente público, especialmente dirigida àquele, traduzida num serviço público, ou na utilização do domínio público, ou na renovação de um limite jurídico à actividade dos particulares (cfr. Nuno Sá Gomes, Curso de Direito Fiscal, pag. 92 e segs.; Cardoso da Costa - Curso de Direito Fiscal pag. 4 e segs. e Alberto Xavier, Manual de Dir. Fiscal I vol. pag. 42 e segs.) concorda-se com a afirmação da recorrente que a taxa de conservação de esgotos é uma taxa devida por todos os proprietários dos prédios para a manutenção e conservação do bem público que é a rede geral de esgotos (conc. a)).

E se é certo, como sustenta a recorrente, que o carácter sinalagmático da taxa, no caso conservação de esgotos reside na equivalência jurídica que não na equivalência económica, é também verdade, face à sua natureza que a taxa de conservação de esgotos não depende da utilização efectiva da rede geral de esgotos mas sim da mera "susceptibilidade" ou possibilidade daquela utilização (neste sentido o Acórdão desta Secção de 8 de Maio de 1996 - Rec. 19999 que decidiu questão idêntica à dos presentes autos e subscrito pelo relator destes).

Significa isto que, dando como provado que o prédio em causa se encontra "ligado à rede geral de esgotos desde 15 de Setembro de 1992", tem-se como certo e seguro que só nesta data se tornou possível a normal utilização da rede geral de esgotos por parte do mencionado prédio e fracções autónomas que o integram.

Tendo em conta que - no âmbito das disposições legais citadas e da sua adequada conjugação - a taxa/tarifa em causa, no dizer da recorrente é "insusceptível de fraccionamento por períodos de tempo inferiores ao ano civil", há-de ter de concluir-se que a mesma taxa apenas era devida a partir do ano seguinte, inclusive, à ligação do prédio à rede geral de esgotos, por esse facto ter ocorrido posteriormente a 30 de Junho já que, como se deixou assinalado, teve lugar em 15 de Setembro de 1992.

Eis que fica, assim, demonstrado, embora com diferentes fundamentos, que a decisão que anulou a impugnada liquidação da taxa de conservação de esgotos referente ao ano de 1992, deve manter-se na ordem jurídica, não merecendo censura.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Abílio Madeira Bordalo* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente: *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Custas. Reclamação da conta. Tribunal competente para sua apreciação.

Doutrina que dimana da decisão:

Apresentada reclamação da conta de custas, é competente para sua apreciação o tribunal onde essa conta tiver sido elaborada.

Recurso nº 10 227. Recorrente: Electro Reclamo L.^{da}; Recorrido: Fazenda Pública; Relator o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Santos Serra.

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

“Electro-Reclamo, Lda”, recorrente nos presentes autos, veio, por instrumento de fls. 737, reclamar da conta de custas, elaborada neste processo, alegando, fundamentalmente e em resumo, o seguinte: “[. . .] As custas ora notificadas foram contadas, para a 1ª instância, de acordo com o disposto no Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI), aprovado pelo DL 449/71, de 26/10, com as alterações introduzidas pelo DL 199/90, de 19/6, e, nomeadamente, utilizando os valores constantes das Tabelas I e II anexas ao diploma.

Para a contagem das custas referentes ao recurso per saltum interposto para este douto tribunal, e ora julgado improcedente, foram aplicadas as disposições do Código das Custas Judiciais (CCJ), em face do disposto no artº 6º da Tabela das Custas no Supremo Tribunal Administrativo e nas Auditorias Administrativas (TCSTAAA) aprovada pelo DL 42150, de 12/2/59.

[. . .] a norma que se extrai da conjugação do artº 3º do DL 199/90 com as Tabelas I e II anexas enferma de inconstitucionalidade material, por violação dos princípios constitucionais de acesso aos tribunais e princípio da proporcionalidade (artº 20º/1 e artº 18º da CRP), devendo a conta de custas ser revista em conformidade com o julgamento de inconstitucionalidade.

[. . .] Entende-se que o quantitativo das custas constante das Tabelas I e II anexas ao RCPCI, na redacção do DL 199/90, violam ainda os princípios constitucionais da igualdade e do Estado de Direito democrático, bem como o artº 6º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem. . .”.

Terminando a solicitar que “deverá ser atendida a presente reclamação, procedendo-se à reforma da conta pela contagem das custas de acordo com o disposto no Código das Custas Judiciais, em virtude da inconstitucionalidade material, acima exposta, da norma do RCPCI, que fixa os valores das custas (artº 3º do DL 199/90, de 19/6, e Tabelas I e II anexas)”.

Apresentada a reclamação, o processo foi ao Senhor Funcionário Contador, que prestou a informação de fls. 752, onde vem realçado:

“A referida conta foi elaborada de acordo com o Douto Acórdão de fls. 704/721, tendo sido aplicadas as disposições do C. C. Judiciais, em face do disposto no artº 6º da Tabela de Custas no S.T.A., como

aliás é afirmado na dita reclamação, tendo sido incluídas as custas contadas, a fls. 611, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, nos termos do artº 23º, § 1º, da Tab. de Custas no STA. . .”.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público foi de parecer que “a reclamante não tem fundamento para reclamar da conta”, pois “esta constitui execução ou cumprimento da condenação em custas pelo douto Acórdão de fls. 711-721. . .” e, “por isso, não pode agora, sob a forma de reclamação da conta, vir atacar ou contestar a decisão. . .”, assim concluindo que “não se deverá conhecer do requerido”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir sobre a deduzida reclamação.

Conforme se alcança do relatado, a Reclamante não põe em crise a conta das custas elaborada quanto ao recurso interposto para este STA, e aqui julgado pelo acórdão de fls. 711 a 721, já que ataca tão-somente as custas contadas, a fls. 611, na 1ª instância, “de acordo com o disposto no Regulamento das Custas nos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI), aprovado pelo DL 449/71, de 26/10, com as alterações introduzidas pelo DL 199/90, de 19/6, e, nomeadamente, utilizando os valores constantes das Tabelas I e II anexas ao diploma”, disposições estas que, segundo a Reclamante, enfermam de inconstitucionalidade material.

De modo que, atento o preceituado no artº 173º do Código de Processo Tributário (cfr. também o nº 5 do artº 138º do anterior CCJ), para conhecer da deduzida reclamação será competente o Tribunal Tributário de 1ª Instância (5º Juízo - 2ª Secção), por ter sido ali elaborada a conta ora em questão (v. fls. 611).

Consequentemente, e pelo exposto, acorda-se em declarar esta Secção incompetente para conhecer da reclamação apresentada, sendo competente, para o efeito, o referido Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Custas pela Reclamante, com 10.000\$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — Santos Serra — Abílio Bordalo — Fonseca Limão. — Fui presente, Jorge de Sousa.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Impugnação judicial; pedido deficiente.

Doutrina que dimana da decisão:

Não deve ser julgado improcedente a impugnação, com fundamento na inviabilidade do pedido formulado, se o impugnante demonstrar, ainda que deficientemente, que com ela pretendia a anulação parcial da liquidação.

RECURSO Nº 20861 em que é **recorrente** Empresa de Transportes Galamas, Ld^a e **recorrida** Fazenda Pública e de que foi **Relator o Exm^o Sr. Cons^o Dr. FONSECA LIMÃO.**

A Empresa de Transportes Galamas, Ld^a, desacompanhada de advogado, impugnou a liquidação da contribuição industrial relativa ao ano de 1987.

Referiu a final:

”Como o valor agora determinado é inferior ao liquidado na Declaração Mod. 2, requer-se a efectivação das correcções que legalmente devam ter lugar.”

O M^o Juiz do T.T. de 1^a Instância julgou improcedente a impugnação porquanto, sendo o contencioso tributário de anulação e não de substituição, plena jurisdição ou interpretação, não lhe cabia corrigir ou ordenar a correcção da liquidação em parte; daí que o pedido formulado fosse inviável.

A impugnante, não se conformando com esta decisão, desta interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - Da petição inicial apresentada pela recorrente constam os factos bastantes para configurar e sustentar o pedido de anulação parcial do acto tributário posto em crise, pelo que da mesma consta tacitamente o pedido de anulação parcial da liquidação efectuada pelos serviços da Administração Fiscal, até porque em sede de impugnação judicial apenas cabe a anulação total ou parcial do acto tributário.

2 - Caso não seja procedente a conclusão anterior sempre se deve entender que a petição inicial é inepta por falta ou ininteligibilidade do pedido, revogando-se a sentença recorrida e anulando-se todo o processado posterior à petição, nos termos do art. 193^o n^o 1 e al. a) do art. 193^o e art. 194^o, ambos do C.P.C., aplicáveis por força do art. 94^o do C.P.C.I., por ser do conhecimento officioso do Tribunal, nos termos do art. 202^o do C.P.C.

3 - O Meritíssimo Juiz a quo não cumpriu a obrigação a que estava adstrito e enunciada no art. 474^o do C.P.C., aplicável por força do art. 94^o do C.P.C.I., tendo recebido a petição inicial e ordenado as subsequentes notificações sem apreciar se a petição estava em termos de ser recebida, não enfermando dos vícios previstos no art. 474^o do C.P.C.

4 - Ao entender-se na douta sentença recorrida que a pretensão da autora não podia proceder porquanto o pedido expresso não cabia em sede de impugnação judicial, foi violado o princípio da economia processual e as garantias da autora consagradas pelo referido art. 474^o do C.P.C.

5 - Deve a douta sentença recorrida ser revogada, por violação do art. 467^o do C.P. Civil, e substituída por outra que entenda ter a recorrente formulado um pedido tácito de anulação parcial do acto tributário, ou, deve considerar-se que a petição inicial é inepta e em consequência deve anular-se todo o processado, incluindo a sentença recorrida, nos termos dos arts. 193^o, 194^o e 202^o, todos do C.P.C., ou ainda revogar-se a douta sentença recorrida, por violação do art. 474^o do C.P.C., aplicável por força do art. 94^o do C.P.C.I., e substituída por outra que indefira liminarmente a petição inicial.

A Fazenda Pública bateu-se pela manutenção do julgado.

O Exm^o Magistrado do M^o P^o, junto deste STA, foi de parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Da análise da petição de impugnação, subscrita pela própria impugnante, resulta uma censura à liquidação complementar que lhe foi feita, porquanto o imposto que lhe foi liquidado era superior ao que ela própria calculou, e, por isso, pediu ”a efectivação das correcções que legalmente devam ter lugar”.

Certo é, como acentua o M^o Juiz ”a quo” que o contencioso tributário é de anulação e que a impugnação judicial visa a declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado ou a sua anulação.

Certo é, também, que o pedido formulado pela impugnante não prima pela perfeição. Na verdade não cumpre ao tribunal ordenar a correcção da liquidação impugnada, mas sim declarar, em sede de impugnação judicial, a inexistência ou nulidade de um acto tributário ou a sua anulação, total ou parcial.

Volvendo ao caso dos autos, se bem que o pedido formulado não se adequa, na perfeição, aos fins visados pela impugnação, cremos, no entanto, que o impugnante demonstrou, ainda que deficientemente, que pretendia a anulação parcial da liquidação complementar que lhe foi efectuada.

Vistas as coisas nesta óptica, razão não havia, pois, para que a impugnação fosse julgada improcedente por inviável ser o pedido formulado.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que respeite este julgado.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *João Plácido Fonseca Limão* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Benjamim Silva Rodrigues*. — Foi presente: *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

EMOLUMENTOS REGISTRAIS. IMPOSTO. TAXA. RECEITA TRIBUTÁRIA. CONSERVADOR DO REGISTO COMERCIAL. FUNCIONÁRIO PÚBLICO. PROFISSIONAL LIBERAL. ACTO DE LIQUIDAÇÃO. IMPUGNAÇÃO JUDICIAL. COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS DE 1ª INSTÂNCIA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No conceito de receita tributária utilizado no art^o 62^o, n^o 1, alínea a), do ETAF incluem-se os impostos e as taxas.*
- 2 — *Os conservadores do registo comercial não são profissionais liberais mas funcionários públicos.*
- 3 — *Os emolumentos registrais liquidados por uma conservatória do registo comercial pela inscrição no registo comercial de um aumento do capital social de uma sociedade comercial são receitas tributárias estaduais.*

4 — *Os tribunais tributários de 1ª instância são competentes para conhecer da impugnação judicial de um acto de liquidação desses emolumentos registrais.*

Recurso nº 20.922. Recorrente: MODELO CONTINENTE, SGPS, S. A. Recorrida: FAZENDA PÚBLICA. Relator: Juiz Conselheiro CASTRO MARTINS.

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA 2ª SECÇÃO (CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO) DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO (STA):

1. **MODELO CONTINENTE, SGPS, S. A.**, com sede em Senhora da Hora, Matosinhos, impugnou perante o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto uma liquidação de emolumentos de registo comercial efectuada pela Conservatória do Registo Comercial do Porto, arguindo-a de viciada de "inconstitucionalidade e ou de contrariedade ao direito comunitário" e pedindo a sua anulação e a restituição do indevido, com "juros de lei".

Por Sentença de 25-2-96 (fls. 175 a 182) o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto (2.º Juízo, 1ª Secção, processo nº 66/95) declarou-se «incompetente em razão da matéria, absolvendo o Director-Geral dos Registos e Notariado da instância».

De tal decisão sobe o presente recurso, interposto pela impugnante, a sustentar, em suma:

- Serem os tribunais tributários de 1ª instância os competentes para conhecer dos recursos dos actos de liquidação dos emolumentos registrais;

- Terem esses actos de haver-se como definitivos, enquanto praticados por autoridade competente em razão da matéria, e, por conseguinte, passíveis de imediata impugnação judicial;

- Ter a sentença recorrida, ao julgar o tribunal incompetente em razão da matéria, violado os artºs 62º, nº 1, al. a), do ETAF, 18º, 118º, nº 1, al. a), e 123º, nº 1, al. e), do CPT, 69º do DL 519-F2/79, 138º e 139º do DR 55/80, e 214º, nº 3, e 268º, nº 4, da CRP, devendo por isso ser revogada;

- Dever a impugnação ser julgada procedente, por o processo estar apetrechado com todos os elementos indispensáveis ao conhecimento do mérito da causa.

A Fazenda Pública contra-alegou no sentido de o recurso ser julgado improcedente e mantida a decisão da instância.

O magistrado do Mº Pº emitiu parecer de que, de harmonia com a jurisprudência desta Secção do STA, o recurso merece provimento, devendo ser revogada a decisão recorrida.

2. A sentença recorrida julgou provado:

"- A impugnante procedeu à inscrição no Registo Comercial de um aumento do seu capital, realizado por escritura pública de 29/8/95 do 1.º Cartório Notarial do Porto, tudo conforme documentos de fls. 11 a 16, os quais aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

- Pela realização daquele acto foi liquidada à impugnante a quantia de 44.519.402\$00, sendo que 41.082.050\$00 foram liquidados nos ter-

mos do artº 1º nº 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, tudo conforme documento de fls. 16.

3. A sentença assentou ainda nos considerandos que assim se podem resumir:

- Para decidir da competência do tribunal em razão da matéria impõe-se saber se a receita cuja liquidação se impugna é ou não tributária ou parafiscal.

- Ora a quantia cuja liquidação se impugna foi paga pelo contribuinte pela prestação de um serviço público. Está assim caracterizada pelo seu aspecto sinalagmático.

- Tornando-se bastante difícil a distinção entre preço e taxa, dada a natureza sinalagmática de ambas as receitas, há quem aponte o traço diferenciada entre ambos na natureza de direito privado daquele e público desta.

- No entanto, outros traços distintivos podem ser apontados: "a taxa visa pagamento do custo do serviço prestado, aliado a razões de ordem pública nomeadamente dentro de uma certa proporção e a racionalidade de utilização desses mesmos serviços públicos"; "o preço visa o pagamento de um serviço que, sendo até público, tem não só como objectivo a compensação do custo do mesmo, como também a sua remuneração em função do valor do bem ou dos interesses prosseguidos"; a taxa «visa a comparticipação no custo da actividade da administração»; o preço "abrange a contrapartida em função não só do custo daquele, como também do seu valor económico para o sujeito passivo".

- O emolumento em causa é uma contrapartida de um serviço individualizável prestado por um ente público, é calculado com base no valor do acto que se pratica e "tem a sua origem no pagamento de um serviço a um profissional - então liberal -, o notário ou conservador". Assim, trata-se do pagamento de um serviço e não propriamente de uma taxa, pelo menos com a natureza de receita fiscal.

4. Começemos por definir o âmbito dos poderes de cognição deste STA no presente recurso.

Como neste tribunal de revista não tem aplicação o disposto no artº 753º do CPC (cfr. artº 762º, nº 1, do mesmo diploma), segue-se não ser possível atender a pretensão final da recorrente de que este STA proceda, neste recurso, ao julgamento do mérito da impugnação.

Por outro lado não há que decidir neste recurso se o impugnado acto de liquidação é ou não verticalmente definitivo e se e em que medida a resposta a essa questão influi no procedimento contencioso, pois a decisão da instância foi apenas a de se declarar incompetente em razão da matéria.

5. Assim, o que há para decidir neste recurso é se os tribunais tributários de 1ª instância são competentes em razão da matéria para conhecer da impugnação judicial de um acto de liquidação de emolumentos registrais de uma inscrição no registo comercial de um aumento do capital social de uma sociedade comercial.

A questão já foi apreciada e decidida em sentido afirmativo em numerosos arestos desta Secção do STA, de que se citam, a título de exemplo: Acórdão de 17-5-95, no recurso nº 19.053; Acórdão de 21-6-95, no recurso nº 19.054; Acórdão de 3-7-96, no recurso nº 20.618; Acórdão de 7-5-97, no recurso nº 20.317; Acórdão de 14-5-97, no recurso nº 21.405; e Acórdão de 28-5-97, no recurso nº 21.159.

É essa jurisprudência que aqui se seguirá.

6. O artº 62º, nº 1, al. a), do ETAF veio atribuir aos tribunais tributários de 1ª instância competência para "conhecer dos recursos

de actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais”.

Importa conjugar este preceito com o do artº 121º, nº 1, do mesmo ETAF, que revogou as disposições especiais sobre as matérias objecto desse diploma.

Foram, pois, revogadas as próprias disposições especiais anteriores sobre a matéria. Por isso e porque não há disposição posterior em contrário, temos de averiguar se a receita cuja liquidação vem impugnada preenche os requisitos definidos naquela norma do artº 62º do ETAF.

Trata-se de receita estadual: foi liquidada e cobrada, no exercício das suas funções públicas, por uma conservatória do registo comercial, serviço público integrado na Administração Central do Estado, e destina-se ao financiamento de despesas públicas. Na verdade, é erróneo qualificar a actividade dos conservadores do registo comercial como de profissional liberal: no actual regime legal eles não são profissionais liberais mas funcionários públicos.

Além de estadual, a receita em questão é tributária.

Como se escreveu nos citados Acórdãos de 17-5-95, de 21-6-95 e de 28-5-97 citando o Prof. Teixeira Ribeiro (in *Rev. de Leg. e Jur.*, nº 3727, págs. 289 e segs.), costume distinguir, nas receitas estaduais, entre as de direito público, conseguidas mediante o *ius imperii*, por isso receitas coactivas, como são os impostos e as taxas, e a de direito privado, que se obtêm por meios ao alcance de qualquer pessoa singular ou colectiva, como os empréstimos e as receitas patrimoniais.

Ora a receita em apreço cabe nitidamente na primeira destas categorias, sendo de qualificar como tributo; e não interessa à economia deste recurso jurisdicional decidir se estamos em face de um imposto ou de uma taxa.

O que importa é fixarmo-nos na noção de receita tributária ou tributo, que **ALBERTO XAVIER**, no seu *Manual de Direito Fiscal*, vol. 1, Lisboa, 1981, pág. 35, define como “prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas com o fim imediato de obter meio; destinados ao seu funcionamento”.

Por nós sublinharíamos ainda o carácter coercivo da prestação, que na receita emolumentar em apreço resulta do facto de o particular ser obrigado a recorrer a essa actividade administrativa (registral) para obter o resultado pretendido: um registo comercial dotado de fé pública.

Concluimos que receita tributária inclui não apenas os impostos mas também as taxas e que nessa categoria, como receita tributária estadual, são de classificar os emolumentos registraes cuja liquidação vem impugnada.

7. Pelo exposto, concede-se provimento ao recurso, revoga-se a sentença recorrida e declara-se competente para conhecer desta impugnação judicial o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, aonde os autos regressarão para prosseguirem seus termos.

Não são devidas custas (artº 2º da Tabela).

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - *Castro Martins* (Relator) - *Santos Serra - Almeida Lopes*. - Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Nulidade em processo de contra-ordenação fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

Constitui nulidade do processo de contra-ordenação fiscal, de desconhecimento officioso, a falta de notificação à arguida do despacho para audição e apresentação de defesa nos termos dos artigos 199º e 195º, n.ºs 1, alínea c) e 3 do CPT.

Recurso n.º 21 175, em que é recorrente António Anastácio e Filhos, L.^{da}, e recorrida a Fazenda Pública. Relator o Ex.^{mo} Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. António Anastácio & Filhos, L.^{da}, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, julgou improcedente a impugnação da coima aplicada em processo de contra-ordenação.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

a) A decisão recorrida sofre de omissão de pronúncia por não ter conhecido de fundo do acto de fixação da coima de que se recorreu em 30-05-95 e da nulidade do artº 195º 1 c) do CPT, arguida pelo requerimento de 19-07-95;

b) Decerto por erradamente ter entendido que a recorrente estava a usar meio do artº 164º do CPT em vez do referido no artº 213º da mesma lei, tendo decidido o processo como de impugnação;

c) O que aliás nem faria sentido por a apreensão já estar levantada;

d) Existe assim erro na forma de processo e as referidas omissões de pronúncia sobre o acto de fixação da coima e da arguição da nulidade do artº 195º do CPT;

e) Deverá a sentença recorrida ser anulada e o tribunal “a quo” conhecer da nulidade invocada e subsidiariamente da existência ou não da infracção que serve de pressuposto à decisão de aplicação da coima, produzindo as provas apresentadas pela arguida;

f) Disposições violadas são os artºs 199º, 195º 1 al. c) e d), 213º e 164º todos do CPT.

A ERFPA entende que a sentença recorrida não merece censura pois que face aos factos dados como provados nos autos, quanto à data da apreensão dos bens e da impugnação deduzida nos autos, é manifesto que a impugnação foi deduzida muito para além do prazo do artº do CPT.

O EMMP entende que o recurso merece provimento já que procedem as conclusões a) e b) pois que:

A petição de fls. 20 foi apresentada na sequência da notificação cuja cópia está a fls. 18, a qual se reporta à decisão administrativa de fls. 16.

Letendo conjugadamente todas essas peças e levando em conta o prazo dentro do qual a petição foi apresentada, contado a partir da notificação de fls. 18, é de concluir que o que a recorrente pretendeu

foi, não impugnar a apreensão do veículo, mas interpor recurso, da decisão que aplicou a coima, ao abrigo do artº 213º do CPT.

2. A sentença em apreciação fixou a seguinte matéria factual:

a) Em 9-1-1995 foi lavrado o auto de apreensão de fls. 2.

b) Em 13-1-95 foi lavrado o despacho de fls. 7 e o termo de declaração de fls. 8 e, em 30-1-95, o despacho de fls. 12, referentes ao levantamento da apreensão.

c) De acordo com o despacho de fls. 14, os autos foram mandados prosseguir unicamente para pagamento das coimas que se mostrarem devidas.

d) Em consequência foi mandado proferir o despacho de fls. 16, no qual foi fixada a coima de 150.000\$00.

e) Dela tendo a autora sido notificada, como decorre dos documentos de fls. 17 e ss.

f) A petição deu entrada no tribunal tributário de 1.ª instância em 13-07-95.

3. A questão controvertida no presente recurso resume-se em determinar se a recorrente impugnou a apreensão como decidiu a sentença em apreciação ou se ao contrário tinha recorrido, nos termos do artº 213º do CPT, da coima que lhe havia sido aplicada como sustenta a recorrente acompanhada pelo EMMP.

Contudo a recorrente havia suscitada (fls 44Vº artº 5º) uma eventual nulidade de conhecimento oficioso e que consistiria no facto de não ter sido notificada do despacho para audição e apresentação de defesa, cuja falta, sendo de conhecimento oficioso, constituiria nulidade insuprível, nos termos do artº 195º do CPT.

Para uma melhor compreensão da situação dos autos importa fazer uma breve historial dos actos processuais ocorridos até ao momento da interposição do presente recurso.

No dia 9-1-97 foi lavrado o auto de apreensão do veículo identificado a fls. 2 pois que os bens que no mesmo circulavam não seriam acompanhados de documento de transporte.

Em 13-1-95 requereu a arguida (fls. 4) que fossem arquivados os autos e devolvidos os documentos.

Nesta mesma data foram entregues à arguida o livrete e título de registo de propriedade (fls. 8) do mesmo veículo.

Em 20.2.95, foi elaborado o parecer de fls. 14 e 15 que termina da seguinte forma: “Parece-me ser de determinar o prosseguimento do processo unicamente para pagamento das coimas que se mostrem devidas (artº 15º nº 8). A consideração superior.”

Sobre este parecer foi proferido, na mesma data, o despacho de “confirmo”.

Em 2-3-95 foi proferido o despacho de fls. 16 que depois de ordenar o cumprimento do artº 15º 1, 9 e 10 do DL 45/89, de 11-2, termina nos seguintes termos:

“Para o efeito e atenta a infracção, fixo (a coima) em 150.000\$00 (cento e cinquenta mil escudos), devendo observar-se o disposto no nº 1 do artº 15º caso opte pelo pagamento da coima no prazo de 15 dias a contar da notificação”.

Em 22-5-95 foi a recorrente notificada (fls. 17, 18 e 19), nos termos do ofício de fls. 18, que tem o seguinte teor:

“Fica essa firma por este meio notificada do despacho de que se junta fotocópia, proferido em 20-2-95, pelo Ex.º Sr. Director Distrital de Finanças de Coimbra, relativamente ao auto de apreensão em epígrafe.

Mais fica notificado de que pela infracção cometida, lhe foi fixada a coima de 150.000\$00.

Mais fica notificada de que se efectuar o pagamento da mesma no prazo de QUINZE DIAS, a contar da notificação, beneficiará da redução a metade, . . .”.

Apresentou a recorrente o requerimento de fls. 20 e 21, em 30-5-95, no qual escreveu no cabeçalho que “vem recorrer da decisão no processo em epígrafe” e no artº 1º que havia sido notificada “do auto de apreensão em epígrafe e que lhe fora fixada uma coima de 150.000\$00 pela infracção cometida”. Acrescentou, no artº 9º, que entende “ser uma grave injustiça a aplicação de quaisquer sanções neste caso” pelo que requeria (artº 10º) que se “anule o processo em causa, com as demais consequências, designadamente levantamento do auto de apreensão”.

Não sendo este requerimento um modelo de perfeição o certo é que a fls. 39 foi junto um documento fotocopiado do qual consta o seguinte:

“Admitido liminarmente a impugnação deduzida.

Notifique-se o Representante da Fazenda Pública, para responder querendo, no prazo de 10 dias (artº 131º do CPT)”.

Se bem se entende este despacho parece que o mesmo foi proferido no entendimento de que se estava perante um processo de impugnação judicial de um acto tributário.

Apesar disso o ERFPP entendeu (fls. 40 a 42) que se estava perante impugnação de um acto de apreensão de bens nos termos do artº 164º do CPT pelo que tendo a apreensão sido levantada existiria inutilidade da lide.

Pronunciando-se sobre a posição assumida pelo ERFPP defendeu o recorrente (fls. 44 e Vº) que havia atacado a fixação da coima até porque não faria sentido pedir o levantamento da apreensão que já havia sido ordenada.

Acrescentou (fls. 44Vº artº 5º) “que não foi a arguida notificada do despacho para audição e apresentação de defesa, cuja falta, sendo de conhecimento oficioso, constitui nulidade insuprível, nos termos do artº 195º do CPT”.

A decisão recorrida omitindo qualquer pronúncia sobre esta questão julgou “improcedente a presente impugnação” já que “os autos evidenciam que a apreensão já foi levantada” pelo que “satisfeita administrativamente a pretensão do requerente a lide tornou-se impossível e, consequentemente, extingui-se a instância”.

Do anteriormente relatado resulta que o recorrente pretendeu suscitar a legalidade da coima para cujo pagamento havia sido notificado (fls. 17, 18 e 19).

Ainda que o requerimento de fls. 20 e 21 não seja muito claro sempre deveria o tribunal interpretar o seu conteúdo dentro do que seria a situação típica normal perante a notificação que havia anteriormente sido efectuada.

Tendo sido ordenado o levantamento do auto de apreensão e tendo o recorrente sido notificado da coima fixada e de que se efectuasse o seu pagamento no prazo de 15 dias beneficiaria da sua redução a metade temos de entender que pretendia a arguida utilizar a faculdade prevista no artº 213º do CPT e não a do artº 164º do mesmo diploma legal.

Entende a recorrente que a decisão em apreciação sofre de omissão de pronúncia por não ter conhecido de fundo do acto de fixação

da coima e da nulidade do artº 195º 1 c) do CPT, arguida pelo requerimento de 19-07-95.

Entendemos que assiste razão à recorrente já que a sentença em apreciação, uma vez que interpretou erradamente o requerimento de fl 20 e 21, não apreciou a suscitada legalidade da coima que lhe havia sido aplicada nem apreciou a nulidade do artº 195º 1 c) do CPT só suscitada pelo requerimento de 19-7-95 sendo esta de conhecimento officioso.

Suscitada, no presente recurso, a nulidade da sentença por não ter apreciado a falta de notificação, no processo de contra-ordenação fiscal, do despacho para audição e apresentação de defesa que até era de conhecimento officioso (artºs 195º 1c) e 3 do CPT) deverá ser esta apreciada previamente à da nulidade por omissão de pronúncia sobre a legalidade da coima aplicada já que a procedência daquela torna inútil a apreciação desta pois que conduz, nos termos do n.º 3 do preceito citado, à anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente.

Estabelece o artº 199º 1 do CPT que o chefe da repartição de finanças notificará o arguido do facto ou factos apurados no processo de contra-ordenação e da punição em que incorre, comunicando-lhe também que, no prazo de 10 dias, pode apresentar defesa e juntar ao processo os elementos probatórios que entender acrescentando o n.º 2 do mesmo preceito que “no caso de o processo ter sido instaurado com base em auto de notícia, poderá a descrição dos factos previstos no número anterior ser substituída pelo envio da sua cópia”.

Não tendo, na situação dos autos, sido levantada auto de notícia não podia a descrição dos factos ser substituída, como não foi, pela sua cópia.

Acresce que a notificação a que nos estamos referindo (fls. 18) não enuncia os factos apurados no processo de contra-ordenação nem lhe comunica que podia a arguida, no prazo de 10 dias, apresentar defesa e juntar ao processo os elementos probatórios.

Com a notificação de fls. 18 foi cometida a indicada nulidade do processo de contra-ordenação fiscal pelo que procede a conclusão 1ª do recurso devendo anular-se os termos posteriores ao despacho de fls. 18.

4. Termos em que se concede provimento ao recurso e se anulam os termos subsequentes ao despacho de fls. 18 para que os autos prossigam sua normal tramitação.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *António José Pimpão — Domingos Brandão de Pinho — Abílio Madeira Bordalo.* — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa.*

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Fundamento. Matéria de facto. Incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No concernente aos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, a competência do tribunal superior é determinada em função do fundamento do recurso respeitar «exclusivamente» a matéria de direito, ou não.*
- 2 — *E daí que, para esse efeito, importe tão-somente a matéria controvertida levada às conclusões da alegação do recurso, pois é precisamente na divergência em relação ao decidido que o recurso encontra a seu fundamento.*
- 3 — *Assim, incluída questão de facto no objecto do recurso, o fundamento deste não radica só no campo do direito, pelo que o STA será incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de um tal recurso, cabendo essa competência ao TT de 2.ª Instância (artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, b), e 41.º, n.º 1, a), do ETAF, e artigo 167.º do CPT).*

Recurso: 21 264; Recorrente: Francisco Manuel Gonçalves Costa Reis; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo. Cons.º Dr. Santos Serra.

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

Dr. Francisco Manuel Gonçalves Costa Reis, devidamente identificado nos autos, recorre da sentença do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (4.º Juízo), de 16 de Julho de 1996, na parte em que julgou improcedente a oposição pelo ora recorrente deduzida à execução fiscal, originariamente movida a «Carra - Representações e Empreendimentos Comerciais, S. A.», e, posteriormente, contra ele revertida, para cobrança coerciva da quantia de 123 722 271\$00, proveniente de contribuições em dívida à Segurança Social, e respectivos juros, dos anos de 1978 a 1982, 1985, 1986, 1988 e 1990 a 1992, bem como de dívidas de IVA, e respectivos juros, dos meses de Junho a Dezembro de 1991.

Na sua alegação, o Recorrente formula 22 conclusões, que se dão como reproduzidas, sem a desejada transcrição integral das mesmas, atenta a sua exagerada extensão, das quais, porém, vão destacadas as seguintes:

«1.ª Ao aplicar o artigo 27.º do CPPI e não reconhecer a prescrição de parte da dívida e o artigo 16.º do CPPI, presumindo inilidível e ilegalmente a culpa do recorrente e decidindo pela improcedência da oposição no que respeita às dívidas anteriores a 1987 (contribuições para o Fundo de Desemprego, de Maio de 1979 a Dezembro de 1982 e Julho de 1985 a Setembro de 1986), a sentença a quo procedeu a uma incorrecta e ilegal interpretação e aplicação do direito;

2.ª Ao não reconhecer que às contribuições para o Fundo de Desemprego se aplica o regime da Previdência, designadamente no que respeita à respectiva prescrição das contribuições, decidiu também mal a decisão recorrida;

[...];

10.ª Por essa razão errou ao não reconhecer que as dívidas de 1979 a 1982 já tinham prescrito em virtude daqueles dez anos já terem decorrido à data da prolação da -sentença (1996), tendo em

atenção que a execução só foi instaurada em 1992, que o oponente só foi citado em 14 de Setembro de 1993 e que o processo esteve parado por mais de um ano por causa não imputável ao recorrente; [...]

14.^a Aplicando-se o artigo 13.^o do CPT e reconhecendo em face dos factos provados que o recorrente não teve culpa na insuficiência patrimonial da empresa e no não pagamento da dívida ao Fundo de Desemprego (as quais só se venceram num período posterior à sua salda da empresa) tem de decidir-se pela revogação da decisão em crise;

[...]

16.^a Mesmo que assim não se entendesse, ter-se-ia que admitir uma aplicação do artigo 16.^o do CPCI à luz do parágrafo único do Decreto-Lei n.º 68/87, i.e., admitindo-se que esta disposição interpretava aquela com efeitos *ex tunc*;

17.^o Aliás, mesmo admitindo-se que o artigo 16.^o do CPCI previa uma responsabilidade culposa por presunção legal, a mesma teria de ser apreciada à luz do artigo 350.^o (2) do Código Civil, E, por conseguinte, não seria possível, mesmo sem a interpretação à luz daquele Decreto-Lei n.º 68/87, culpabilizar e responsabilizar os administradores fazendo tábua rasa das diferentes circunstâncias que excluam a censurabilidade do comportamento do administrador;

18.^a Reconhecendo-se no caso em apreço que o recorrente sempre agiu diligentemente e que, em concreto, não foi por culpa sua que a situação de incumprimento ocorreu, deve censurar-se a decisão proferida pelo Tribunal a quo e,

19.^a Finalmente, deve também julgar-se que a decisão recorrida, ao interpretar o artigo 16.^o do CPCI sem admitir a elisão da presunção, constitui manifesta violação de diversas normas e princípios constitucionais, designadamente os constantes nos artigos 2.^o, 13.^o, 16.^o, 17.^o, 62.^o, 106.^o, 107.^o (1), 168.^o (1) i) e 266.^o da CRP;

[...].

Termos em que ... deve a sentença recorrida ser revogada e o ora recorrente absolvido do pedido com as devidas consequências legais».

A Fazenda Pública contra-alegou para concluir que «a sentença recorrida não merece qualquer censura devendo o recurso ser considerado improcedente».

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público foi de parecer que «o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo será hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso ...».

Ouvidas as partes sobre esta suscitada questão, nada vieram dizer.

Posto isto, e colhidos que foram os vistos legais, cumpre decidir.

Começemos pela deduzida excepção da incompetência deste Tribunal, questão que, de resto, é de conhecimento oficioso e logra prioridade de apreciação sobre tudo o mais.

Pertinentemente, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril) dispõe:

- «A Secção de Contencioso Tributário (do Supremo Tribunal Administrativo) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.^a instância ...» artigo 21.^o, n.º 4);

- «Compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer ... dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de

1.^a instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito» [artigo 32.^o, n.º 1, alínea b)];

- «Compete ao Tribunal (Tributário de 2.^a Instância) conhecer ... dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 32.^o [artigo 41.^o, n.º 1, alínea a)].

O conteúdo dos referenciados e transcritos preceitos foi vertido no artigo 167.^o do Código de Processo Tributário (CPT), tal como segue:

»Das decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância cabe recurso, no prazo de oito dias, a interpor ... para o Tribunal Tributário de 2.^a Instância, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso no mesmo prazo para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo».

Do patenteado resulta que, no concernente aos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a instância, a competência do tribunal superior é determinada em função do recurso respeitar «exclusivamente» a matéria de direito, ou não.

E daí que, para esse efeito, importe tão-somente a matéria controvertida levada às conclusões da alegação do recurso - onde se fixa o objecto deste e se delimita o seu âmbito - pois é precisamente na divergência em relação ao decidido que o recurso encontra o seu fundamento.

Por outras palavras, a tarefa ditada pela necessidade de, antes do mais, fixar a medida da jurisdição, ou seja, a competência do tribunal de recurso em função do «quid disputatum» exposto pelo recorrente (Ac. STA, de 7-11-1990, Rec. n.º 12707), terá em vista apurar, apenas, se o recurso foi interposto «com exclusivo fundamento em matéria de direito», ou não, ficando vedada, nesta sede averiguativa, a pronúncia acerca do mérito do recurso ou da justeza dos seus fundamentos, juízo que, obviamente, só caberá ao tribunal para tanto competente.

Nestas condições - e como salienta o Ministério Público - «o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Tributário de 2.^a Instância, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada».

Em suma, a questão da competência hierárquica - prioritária em relação a tudo o mais - deve ser decidida abstraindo totalmente da solução de direito que o tribunal «ad quem» tomaria se fosse competente.

Feitas estas reflexões, regressemos à hipótese que nos ocupa.

Do confronto das conclusões da alegação do recurso com a sentença sob censura, vê-se que o Recorrente ataca tal sentença também no campo da factualidade que considera pertinente à adequada solução jurídica.

Concretizando.

O Recorrente afirma, na conclusão 10.^a, que «o processo (de execução) esteve parado por mais de um ano por causa não imputável ao recorrente».

Tal afirmação respeita a pura matéria factual, a cujo domínio pertence, como é sabido, quer os factos apurados, quer as ilações a extrair dos mesmos, quer ainda os juízos de valor sobre eles emitidos.

Ora, porque a sentença recorrida não deu como assente aquela situação fáctica, instalada está a controvérsia no ponto em evidência, o que significa que o recurso tem por fundamento também matéria de facto.

Sendo assim, e nos termos das atrás mencionadas disposições legais, a competência para o conhecimento de um tal recurso - que não versa «exclusivamente» matéria de direito - cabe ao Tribunal Tributário de 2.ª Instância e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Pelo exposto, acorda-se em declarar esta Secção incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, sendo competente, para esse efeito, o Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

Custas pelo recorrente, com 15 000\$ de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Manuel Fernando dos Santos Serra* — *Abílio Madeira Bordalo* — *António José Pimpão*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

A quantia liquidada a título de licença sobre anúncios luminosos tem a natureza jurídica de taxa. A dita taxa liquidada nos termos do Edital 100/89 referido não viola o princípio da proporcionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

É taxa e não imposto a quantia liquidada e referente à publicidade concretizada em anúncios visíveis nas ou das ruas da pois que os bens semipúblicos utilizados são as ruas, avenidas, praças e jardins e o espaço aéreo onde se encontra colocada a publicidade e onde circulam as pessoas com as quais se estabelece o diálogo publicitário e tal taxa não passa a imposto quando dela resulta um excesso de valor relativamente ao custo suportado pela entidade pública. Sendo o valor cobrado pela CML várias vezes inferior ao da média cobrado pelas entidades a que se refere a matéria de facto provada não existe violação do princípio da proporcionalidade.

Recurso: 21.278; Recorrente: Reclamos Luminosos Neolux, Ld^a; Recorrido: Fazenda Pública. Relator: EXMO. CONS^o. Dr. António Pimpão (por vencimento).

1.º Relatório

RECLAMOS LUMINOSOS NEOLUX, Ld^a., com sede na Rua Cidade da Horta, 40-A-1º Dtº, 1000 LISBOA, impugnou judicialmente

o acto de liquidação da quantia de 1.224.000\$00, a título de licença sobre reclamo luminoso da TWA colocado no telhado, na Rua Francisco Rodrigues Lobo, nº 23, Lisboa, acto praticado pela Câmara Municipal de Lisboa em aplicação da Tabela de taxas e outras receitas municipais, constante do Edital 100/89, publicado em 15.9.1989. Pediu a anulação desse acto de liquidação com base nos seguintes e resumidos fundamentos:

— A quantia liquidada é um imposto e não uma taxa;

— A Assembleia Municipal de Lisboa não tem competência para criar tal imposto;

— Por isso, a pretensa "taxa" é ilegal e inconstitucional, por violação do artº 106º, nº 3, da Constituição da República.

Após várias peripécias processuais, por sentença de fls. 178 a 186, o Mº Juiz do 6º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente, pois entendeu que a quantia liquidada é uma taxa, por haver contrapartida, e não é inconstitucional por não ter havido violação do princípio da proporcionalidade.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA (fls. 201 e 221), pedindo a revogação da sentença e a procedência da impugnação judicial com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1ª A quantia cobrada pela Câmara Municipal de Lisboa pela concessão de uma licença para a afixação de anúncios luminosos constitui um imposto e não uma taxa, já que à remoção do obstáculo jurídico à actividade dos particulares não corresponde em a prestação de qualquer serviço público, nem a utilização, pelo particular, de qualquer bem do domínio público ou de um bem semipúblico.

2ª A qualificação de imposto é reforçada pelo carácter anual do pagamento.

3ª A qualificação de imposto é ainda determinada pela falta de proporcionalidade entre a quantia em causa nos presentes autos e o custo de uma eventual actividade administrativa. Isto, tendo em atenção que, em apenas 1 (um) ano, o montante a pagar pela concessão da licença de publicidade aumentou cerca de 6.500% (seis mil e quinhentos por cento).

4ª Constituindo um imposto e não uma taxa, a receita em causa está a ser cobrada ilegalmente, já que, tendo sido criada por deliberação da Assembleia Municipal de Lisboa, verificou-se uma violação directa do disposto nos arts. 168º, n.º 1, alínea i) e 106º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa, ou seja, uma violação directa do princípio da legalidade fiscal.

5ª Assim sendo, a norma contida do art. 18º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, constante do Edital 100/89 da Câmara Municipal de Lisboa, é inconstitucional, por violação directa do princípio da legalidade fiscal.

6ª A Assembleia Municipal, ao aumentar em cerca de 6.500% (de 152\$00 m² para 10.000\$00 m²) a quantia a pagar pela concessão da licença de publicidade no ano de 1990, violou directamente o princípio constitucional da proporcionalidade a que está adstrita no exercício das suas funções, previsto no art. 266º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa, com expressão no Código do Procedimento Administrativo, no seu art. 5º.

7ª Pelo que a norma constante do art. 18º da Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, constante do Edital 100/89 da Câmara

Municipal de Lisboa, é inconstitucional, por violação directa do princípio da proporcionalidade.

8ª A douta sentença da 1ª Instância, ao manter a liquidação impugnada, negligenciou o correcto enquadramento jurídico das figuras da taxa e do imposto, violou o princípio da legalidade fiscal, constante dos arts. 168º, nº 1, alínea i) e 106º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa e o princípio da proporcionalidade, previsto no art. 266º, nº 2 da Lei Fundamental.

Neste STA o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer, nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir as duas questões de (in)constitucionalidade - imposto ou taxa? se taxa, proporcional? - sendo certo que o Mº Juíz de 1ª Instância fixou a seguinte matéria de facto, que este STA tem de respeitar:

a) Pelos Serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa foi liquidada, para pagamento em Abril/Maio de 1990, à impugnante, a título de "taxa pela renovação da licença de publicidade sobre anúncios luminosos", a quantia de 1 224 000\$00, referente a anúncio (reclamo luminoso) da TWA sito no telhado do edifício da Rua Francisco Lobo, nº 23, em Lisboa, com área de 72 m2 - cfr. fls. 7, 25, 54, 130;

b) A impugnante apresentou, em 30/4/1980, pela 1ª vez, pedido de licenciamento para afixar o reclamo luminoso referido em a) que antecede, tendo sido emitida em 23/11/1981 a respectiva licença de publicidade, que foi sendo sucessivamente renovada nos anos seguintes, sendo a ora impugnada a referente à renovação para o ano de 1990 - cfr. fls. 23 e 24;

c) A evolução do montante da taxa de publicidade aplicável aos anúncios luminosos, referida em a) que antecede, foi a seguinte:

1982 — 40\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 24/82;

1983 — 40\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 24/82;

1984 — 80\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 22/84;

1985 — 98\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 28/85;

1986 — 115\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 104/85;

1987 — 128\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 71/AL/86;

1988 — 138\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 67/87;

1989 — 152\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 110/88;

Out/1989 — 10 000\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 100/89;

1990 — 8500\$00 m2 ou fracção/ano — Edital 26/90;

(cfr. fls. 126, 127 e 131 a 137);

d) Através do Edital 140/89, publicado no D. Municipal n.º 15 742, de 26.10.1989, foi deliberado, para além do mais, pela Assembleia Municipal de Lisboa, que se fixasse em 1,133 o coeficiente de actualização a aplicar, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1990, aos valores das taxas, tarifas, licenças, (...), constantes da Tabela de Taxas e outras receitas municipais - cfr. fl. 133;

e) O custo estimado da renovação de uma licença de publicidade, em 1989, compreendendo custos de emissão, de cobrança, registo e controlo era de 1 624\$00 - cfr. fls. 147 a 149;

f) À data da liquidação referida em a) que antecede, a Câmara Municipal de Lisboa, impugnada nos autos, cobrava pela taxa de publicidade m2/dia, 23\$30; o Sport Lisboa e Benfica, 28\$; o Sporting Clube de Portugal, 77\$00; uma firma de publicidade exterior, 139\$00 e o jornal diário, "Correio da Manhã", 794 398\$00 - cfr. fls. 139 a 146.

A sentença em apreciação entendeu que a quantia liquidada a título de "taxa de renovação de licença de publicidade" é uma taxa contrariamente ao entendimento da recorrente que sustenta tratar-se de um imposto.

Torna-se, por isso, necessário averiguar se a liquidação impugnada tem a natureza jurídica de taxa ou de imposto.

Distinguindo-se nas receitas estaduais as de direito público, resultantes da utilização do poder de império do Estado que, por isso, são receitas coactivas e as de direito privado que são, por isso, receitas voluntárias isto é arrecadas mediante processos ao alcance de qualquer particular, naquelas se incluirão as taxas e os impostos e nestas os empréstimos e as receitas patrimoniais conforme escreve Teixeira Ribeiro, Noção Jurídica de Taxa, RLJ, Ano 117º, nº 3727, p. 289 e ss.

Quer na taxa quer no imposto estamos, sempre, perante uma prestação respectiva não é sinalagmática, coactiva e sem o carácter de sanção, visando a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas.

Esta prespatação tem no imposto natureza unilateral já que a prestação respectiva não é sinalagmática diferentemente do que sucede na taxa que tem carácter bilateral existindo nela um nexo sinalagmático entre o pagamento do tributo pelo obrigado e a contraprestação por parte da entidade pública. Esta contraprestação dirigida ao obrigado traduz-se num serviço público, na utilização do domínio público, ou ainda na remoção de um limite jurídico imposto à actividade dos particulares.

Para Alberto Xavier, Manuel ..., p. 42 e 43, depois de afirmar que os tributos se dividem em duas grandes categorias, os impostos e as taxas, acrescenta que o imposto é o modo de financiamento dos serviços públicos indivisíveis enquanto que a taxa é o modo de financiamento dos serviços públicos divisíveis, isto é, que proporcionam vantagens ou satisfações individualizadas a quem os utiliza para concluir que as taxas revestem carácter sinalagmático, não unilateral, o que por seu turno deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.

Para Sousa Franco, Finanças Públicas e Direito Financeiro, p. 495, a linha de separação entre as taxas e os rendimentos patrimoniais resultaria do facto de estes serem devidos por utilização de bens patrimoniais ou remunerações de serviços prestados em regime de mercado enquanto que as taxas resultariam da prestação de serviços necessariamente inerentes ao poder político e de utilidades puramente imateriais.

Para Teixeira Ribeiro, Lições de Finanças Públicas, p. 209, a linha da delimitação entre receitas patrimoniais e taxas resultaria do facto de estarmos em presença de preços estabelecidos negocialmente ou de preços autoritariamente fixados.

Acompanhamos o Ac. deste Tribunal de 2-3-94, Rec. 17.363, quando no mesmo se escreve que a taxa é uma prestação pecuniária, imposta coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório, pela utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não, de bens públicos ou semipúblicos, com contrapartida numa actividade do credor, especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Contudo e como escreve Teixeira Ribeiro, *Noção Jurídica de Taxa*, RLJ, Ano 117º, nº 3727, p. 292 "quanto à remoção de um limite jurídico, é preciso distinguir entre remoção que possibilita a utilização de um bem semipúblico e remoção que a não possibilita. Na verdade, e por definição de taxa, só esta o é a quantia paga pela primeira remoção; a quantia paga pela última constitui um imposto".

Se a remoção de um limite jurídico, por meio de uma licença, possibilita a utilização de um bem semipúblico, estaremos perante uma taxa mas já estaremos perante um imposto se inexistir a possibilidade de utilizar um bem semipúblico.

Um bem semipúblico é aquele que além de satisfazer necessidades colectivas também satisfaz necessidades individuais como é o caso das ruas, avenidas, praças e jardins.

A publicidade é, nos termos do artº 3º do Código da Publicidade, aprovado pelo DL 330/90, de 23-10, qualquer forma de comunicação feita por entidades de natureza pública ou privada, no âmbito de uma actividade comercial, industrial ou artesanal ou liberal, com o objectivo directo ou indirecto de promover, com vista à comercialização ou alienação, quaisquer bens ou serviços, ou promover ideias, princípios, iniciativas ou instituições.

As entidades privadas que obtêm licença de publicidade para colocação de anúncios visíveis nas ou das ruas da cidade podem comunicar com os seus eventuais clientes dessa forma promovendo os bens ou serviços que prestam tornando-se mais conhecidos que os dos seus eventuais concorrentes.

Assim os bens semipúblicos utilizados serão as ruas, avenidas, praças e jardins e o espaço aéreo onde se encontra colocada a publicidade e onde circulam as pessoas com as quais se estabelece o diálogo publicitário.

Esta publicidade utiliza, por isso, bens semipúblicos pelo que a quantia líquida tem a natureza jurídica de taxa e não de imposto.

A diferença essencial entre as realidades em apreciação reside na existência do mencionado vínculo sinalagmático nas taxas que já não se verifica nos impostos.

Este veículo sinalagmático, característico das taxas, não conduz à existência de "equivalência económica" mas antes à "equivalência jurídica" pelo que não deixaremos de estar perante uma taxa se o custo do bem ou serviço integrante da contraprestação não foi totalmente coincidente com o valor de tal bem ou serviço.

Se é certo que as taxas podem ser inferiores ao custo dos bens e serviços que deviam ser suportados pelos seus utilizadores também podem ser iguais ou até superiores aos correspondentes custos.

Contudo a taxa não passa a ser imposto quando daquela resulta um excesso de valor relativamente ao custo suportado pela entidade pública.

Sendo normalmente as taxas inferiores, como é o caso das propinas, ao custo dos bens, outras há que são iguais ao custo e até superiores a ele mas "quando superiores, temos preços lucrativos, mas que nem por isso se transmudam em receitas patrimoniais, visto continuarem coactivas, nem constituem impostos na parte excedente ao custo, visto manterem o seu carácter bilateral" (Teixeira Ribeiro, *Noção jurídica de taxa*, p.294).

Concordando com o decidido no recente acórdão deste Tribunal de 15-1-97, Rec. 20227, que apreciou situação idêntica à dos presentes autos, entendemos que a questionada receita tributária não goza da

reserva parlamentar em matéria fiscal, estabelecida na al. i) do nº 1 do artº 168º da CRP, que reportando-se aos impostos não abrange as taxas.

Tratando-se de uma taxa e não de um imposto e não estando sujeita ao princípio da legalidade tributária im procedem as conclusões do recurso que têm como pressuposto o entendimento de que a quantia líquida tem a natureza de um imposto.

Importa determinar se o aumento sofrido pela taxa a que se referem os presentes autos é manifestamente desproporcionado, como defende a recorrente.

Estabelece o artº 11º, al. h) e o), da Lei nº 1/87, de 6-1 (Lei das Finanças Locais), que os municípios podem cobrar taxas por "autorização para o emprego de meios de publicidade destinados a propaganda comercial" e por "qualquer outra licença da competência dos municípios".

Por força do artº 39º 2 l), do DL. nº 100/84, de 29-3 (Lei das Autarquias Locais) compete à assembleia municipal "estabelecer nos termos da lei, taxas municipais e fixar os respectivos quantitativos".

A Lei nº 97/88, de 17-8, referindo-se à afixação e inscrição de mensagens de publicidade e propaganda, estabeleceu no artº 1º, que essa fixação ou inscrição "obedece às regras gerais sobre publicidade e depende do licenciamento prévio das autoridades competentes" e que "sem prejuízo de intervenção necessária de outras entidades, compete às câmaras municipais, para salvaguardar do equilíbrio urbano e ambiental, a definição dos critérios de licenciamento aplicáveis na área do respectivo concelho".

O artº 4º desta lei estabeleceu os objectivos a prosseguir pelo licenciamento da publicidade e o artº 11º atribuiu competência à assembleia municipal para a "elaboração dos regulamentos necessários à execução da presente lei".

Nesta perspectiva foi aprovado, para o concelho de Lisboa, o Regulamento sobre Publicidade da CML (Diário Municipal nº 15.616, de 26-04-89) bem como a Tabela de taxas, e outras receitas municipais, publicado no Diário Municipal (Edital nº 100/89 — Diário Municipal de 15-9-89 (fls. 8 e ss), com as alterações introduzidas pelos Editais nºs 140/89 — Diário Municipal de 26-10-89 (fls. 133) e 26/90 — Diário Municipal de 16-3-90 (fls. 131), nos quais se prevê a renovação automática e sucessiva de licenças, salvo denúncia prévia do respectivo titular.

Defende a recorrente na conclusão 6ª que "a Assembleia Municipal, ao aumentar em cerca de 6.500% (de 152\$00 m2 para 10.000\$00 a quantia a pagar pela concessão da licença de publicidade do ano de 1990, violou directamente o princípio constitucional da proporcionalidade a que está adstrita no exercício das suas funções, previsto no artº 266º, nº 2 da CRP, com expressão no Código do Procedimento Administrativo, no seu artº 5º" para acrescentar na conclusão 7ª que "a norma constante do artº 18º da tabela de taxas e outras receitas municipais, constante do Edital 100/89 da CML, é inconstitucional, por violação directa do princípio da proporcionalidade".

Conforme resulta da matéria de facto dada como provada (al. a) e c), a evolução do montante da taxa de publicidade aplicável aos anúncios luminosos a que se reportam os presentes autos era de 152\$00, nos termos do Edital 110/88, de 10.000\$00, nos termos do

Edital 100/89 e de 8.500\$00, nos termos do Edital nº 26/90 por m² ou fracção/ano.

Toda a argumentação da recorrente se fundamenta no facto de se ter verificado um aumento desproporcionado da taxa fixada pelo Edital 100/89 relativamente à fixada pelo Edital 110/88.

Na determinação dos critérios de fixação do montante das taxas "o legislador tem normalmente em vista dois princípios básicos, os quais podem ser exclusivos ou cumulativos: a) garantir o princípio do livre acesso ao serviço, ou desfavorecer o seu uso precipitado ou imoderado (princípio da oportunidade ou conveniência); b) a justa repartição dos encargos públicos (princípios do rendimento fiscal e da justiça distributiva)" Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, Coimbra, 1987, p. 498, citado no já mencionado Ac. deste Tribunal de 15-1-97, Rec. 20227.

O aumento das taxas referido pela ecorrente encontra-se tal como se escreve na sentença em apreciação, fls. 184, fundamentado no "surgimento da Lei 97/88, de 17-8, que introduziu normativos sobre a afixação e inscrição de mensagens de publicidade, as exigências do ordenamento urbanístico e a necessidade de disciplinar o sector face à proliferação de anúncios luminosos e a competitividade do mercado publicitário".

Comparando os valores a que se refere a al. f) da matéria de facto provada o custo da taxa de publicidade cobrado pela CML na data a que se reporta a liquidação em apreciação é manifestamente inferior à média da taxa de publicidade por m²/dia cobrado pelas entidades aí referidas (enquanto a CML cobrava 23\$30, o Sport Lisboa e Benfica cobrava 28\$00, o Sporting Clube de Portugal cobrava 77\$00, uma firme de publicidade exterior 139\$00 e o jornal diário "Correio da Manhã" 794.398\$00).

Sendo o valor cobrado pela CML várias vezes inferior à média destas entidades (inferior à praticada pelo Benfica em cerca de 20 %, menos de um terço que a praticada pelo Sporting, menos de um quinto da praticada por uma firma de publicidade exterior e centenas de vezes inferior à praticada pelo jornal diário mencionado) parece-nos não se poder afirmar a existência da desproporcionalidade invocada.

Perante estes factos parece-nos inexistir a desproporcionalidade invocada entre a taxa fixada pelo Edital 100/89 e a utilidade recebida pelo beneficiários de tal publicidade, no caso dos autos a TWA.

Conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 15-1-97, que vimos acompanhando, "sem perder de vista que ao tribunal não cabe controlar, fiscalizar e censurar "as opções do legislador ou da Administração nas escolhas que estes fazem para estabelecer o quantum dos tributos" . . . será de reconhecer que, no caso, os elementos fácticos acima referidos, e dados como assentes pela 1ª instância, não apontam, com segurança, para a "desproporção gritante" de que fala a recorrente".

Concluimos, em face do exposto, pela não violação do princípio da proporcionalidade a que se refere a recorrente pelo mencionado artº 18º da Tabela de taxas e outras receitas municipais, constante do edital 100/89 da CML.

Improcedendo as conclusões das alegações é de manter a sentença recorrida que assim decidiu.

Termos em que se nega provimento ao presente recurso.
Custas pela recorrente, com 40 % de procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *António José Pimpão* (por vencimento) — *João José Coelho Dias* — *José Joaquim Almeida Lopes* (Vencido nos termos do voto anexo). — Fui presente: *Manuel Duarte de Carvalho Júnior*.

Declaração de voto

Diz a recorrente que a taxa que lhe foi liquidada viola o princípio constitucional da proporcionalidade pelas seguintes razões:

Em 1989 registou-se um acréscimo do montante cobrado de 152\$00 m² (Edital 100/88) para 10.000\$00 m² (Edital 100/89);

Em apenas um ano a taxa de publicidade subiu 6.500 %;

Não há o mínimo de correspondência entre a taxa e os custos do serviço utilizado.

Por sua vez, o Mº Juiz a quo entendeu que não se violou o princípio da proporcionalidade pelas seguintes razões:

O aumento da taxa destinou-se a satisfazer exigências do ordenamento urbanístico e a necessidade de disciplinar o sector face à proliferação de anúncios luminosos e a competitividade do mercado publicitário;

O critério de determinação do montante da taxa não se afastou do valor da prestação recebida, antes ficou aquém, demonstrando-o a factualidade dada por provada sob as alíneas e) e f).

Quid iuris?

Foi ou não violado o princípio da proporcionalidade?

Temos duas normas na Constituição que são aqui chamadas à colocação, que são o artº 18º, nº 2, e o artº 266º, nº 2. Diz o primeiro que a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. Este artº não se aplica ao caso sub iudice, pois a taxa não foi aprovada por lei mas por regulamento municipal. O artº 18º, nº 2, dirige-se ao legislador e não ao administrador. Aplicável é o artº 166º, nº 2, nos termos do qual "os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade". O que está aqui em causa é apenas o princípio da proporcionalidade.

É o artº 5º, nº 2, do Código do Procedimento Administrativo que nos diz o que é o princípio da proporcionalidade: "As decisões da Administração que colidam com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afectar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objectivos a realizar".

Antes de mais convém esclarecer que a eventual violação do princípio da proporcionalidade em caso algum faz com que o que é taxa passe a ser imposto. Com efeito, como escreveu o Prof. Teixeira Ribeiro, «Normalmente sucede às taxas serem inferiores, como as propinas, ao custo dos bens. Só normalmente, pois há taxas iguais ao custo e, até, superiores a ele. Quando superiores, temos preços lucrativos, mas que nem por isso se transmudam em receitas patrimoniais, visto continuarem coativas, nem constituem impostos na parte

excedente ao custo, visto manterem o seu carácter bilateral” (cfr. Conceito jurídico de taxa, ob. cit. pág. 294).

Por isso, por muito elevada que seja a taxa de publicidade em sindicância contenciosa, em xaso algum pode ser considerada imposto por essa razão.

Mas o que pode acontecer é que uma taxa exagerada e desproporcionada seja inválida, por violação de princípios constitucionais, como o da necessidade, adequação, proporcionalidade, proibição de arbítrio e da segurança jurídica ínsito no princípio do Estado de Direito democrático.

Vejam os que diz a jurisprudência mais qualificada sobre o princípio da proporcionalidade.

O Tribunal de Justiça das Comunidades tem uma importante jurisprudência sobre este princípio, nos termos da qual os actos comunitários têm de ser necessários e apropriados à prossecução do objectivo visado. Mas não deve recusar-se à autoridade comunitária a possibilidade de agir no quadro de um amplo poder de apreciação da situação geral em que o acto comunitário irá incidir, só se violando o princípio da proporcionalidade quando interesses particularmente relevantes sejam efectivamente lesados. No acórdão de 23.2.85, FROMANCAIS, Col. p. 395, o TCE escreveu que “a fim de determinar se uma disposição de direito comunitário está em conformidade com o princípio da proporcionalidade, é necessário determinar, em primeiro lugar, se os meios que emprega para alcançar o objectivo correspondem à importância desse objectivo e, em segundo lugar, se são necessários para a sua realização”. No acórdão de 11.7.89, proferido no Procº 265/87, o TCE escreveu: “De acordo com este princípio (da proporcionalidade), a legalidade das medidas que imponham encargos financeiros aos operadores está sujeito à condição de que tais medidas sejam adequadas e necessárias à realização dos objectivos legitimamente prosseguidos pela regulamentação em cauxa, ressalvando-se que, quando há possibilidade de escolher entre diversas medidas adequadas, convém recorrer à menos gravosa, e que os encargos impostos não devem ser desproporcionados relativamente aos objectivos em vista”. No acórdão de 9.7.85, Procº 179/84, Col., p. 2301, disse-se o seguinte: “Consequentemente, só o carácter manifestamente inadequado de uma medida adoptada nesse domínio, relativamente ao objectivo que a instituição competente entende prosseguir, pode afectar a sua legalidade”.

Logo, resulta desta jurisprudência que há violação do princípio da proporcionalidade quando a medida tomada não foi adequada ou necessária para atingir a finalidade ou objectivo proposto.

Vejam agora alguma jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre o princípio da proporcionalidade.

Em geral, sobre este princípio, o TC disse, no acórdão nº 456/93 (série I-A do DR de 9.9.93), que se trata de um problema de ponderação meio-fim, que tem a ver com o critério de concordância prática de interesses em conflito, que está assente na distribuição dos custos do conflito, que está assente na distribuição dos custos do conflito, que implica um uso moderado do poder, devendo desistir-se do fim proposto sempre que as vantagens não compensem o uso excessivo dos meios.

No acórdão nº 640/95 (II série do DR de 20.1.96) — taxas da Ponte 25 de Abril — o TC disse que há violação do princípio da proporcionalidade de entre o montante do tributo e o custo do bem ou

serviço prestado houver uma desproporção intolerável — se a taxa for de montante manifestamente excessivo. No momento sentido pode ver-se o acórdão nº 1140/86, publicado na II série do DR de 10.2.97.

No acórdão nº 1182/96, publicado na II série do DR de 11.2.97, sobre taxas de justiça, o TC disse que o princípio da proporcionalidade alicerça um controlo jurídico-constitucional da liberdade de conformação do legislador e situa constitucionalmente o espaço de prognose legislativa, não podendo o legislador adoptar soluções de tal modo onerosas que impeçam o cidadão médio de aceder à justiça, pois o princípio pressupõe um equilíbrio interno do sistema. O princípio da proporcionalidade implica limites razoáveis nas taxas, devendo estabelecer-se a menor desvantagem possível para quem tem de as pagar, e devendo o legislador pensar em utilizar outros meios igualmente eficazes e menos desvantajosos para o cidadão. Este princípio exige que se pergunte se o resultado obtido é proporcional à carga coactiva que comporta, numa lógica comparativa que teme em conta o paradigma da capacidade contributiva do cidadão médio.

Resulta desta jurisprudência, que este STA tem de ter em conta não só os interesses reditórios da CML mas também os interesses da recorrente a pagar o mínimo possível; tem de ver se houve, por parte da CML, um uso moderado do poder de lançar taxas; tem de ver se os meios (as taxas da publicidade) não serão excessivos para se atingir os fins propostos; tem de ver se as taxas da publicidade são ou não manifestamente excessivas e intoleravelmente desproporcionadas; tem de ver se as novas taxas eram previsíveis para os operadores de publicidade; tem de ver se havia, outros meios menos onerosos para esses operadores.

A doutrina segue na mesma senda. Com efeito, Gomes Canotilho e Vital Moreira escreveram que o princípio da proporcionalidade manda prosseguir os fins segundo o princípio da justa medida, adoptando-se, dentre as medidas necessárias e adequadas para atingir esses fins e prosseguir esses interesses, aqueles que impliquem menos gravames, sacrifícios ou perturbações à posição jurídica dos administrados (cfr. Constituição da República Anotada, 3ª ed., pág. 924).

Dos factos dados como provados pela 1ª instância (cfr. al. c) do probatório), resulta a seguinte evolução das taxas de publicidade:

1982	40\$00 m2
1983	40\$00 m2
1984	80\$00 m2
1985	98\$00 m2
1986	115\$00 m2
1987	128\$00 m2
1988	138\$00 m2
1989	152\$00 m2
Out/1989	10.000\$00 m2
1990	8.500\$00 m2

Mais vem dado como provado (al. a) do probatório) que o custo estimado da renovação de uma licença de publicidade, em 1989, compreendendo custos de emissão, de cobrança, registo e controlo era de 1.624\$00. Mas a quantia liquidada à recorrente, a título de taxa pela renovação da licença de publicidade sobre anúncios luminosos, foi de 1.224.000\$00, pelo anúncio da TWA sito no telhado do edifício da Rua Francisco Lobo, nº 23, em Lisboa (cfr. al. a) do probatório). A recorrente vem pagando taxas por esse anúncio desde 23.11.81 (al. b) do probatório).

Resulta destes factos que os aumentos da taxa, em percentagem, foram os seguintes:

1984	100,00 %
1985	22,50 %
1986	14,78 %
1987	11,30 %
1988	7,81 %
1989	10,14 %
Out/1989	6,478,00 %

No ano de 1990 a taxa desceu de 10.000\$00 para 8.500\$00 — m2.

Comparando a taxa liquidada — 1.224.000\$00 — com os custos dados como provados — 1.624\$00 — temos que a taxa excede o custo em 1.222.376\$00, pelo que a taxa é 753 vezes superior ao custo.

Perante estes dados não posso deixar de concluir que o Edital n.º 100/89, da CML, que aprovou a tabela de taxas e outras receitas municipais, publicado no Diário Municipal da CML de 15.9.1989 (fls. 8 a 20), na parte em que se refere à taxa de publicidade por anúncios luminosos (art.º 18.º), viola o princípio da proporcionalidade.

Com efeito, em apenas um ano a CML aumentou de 6,478 % a taxa a pagar pela concessão da licença de publicidade. Tratou-se de um aumento muitíssimo superior ao aumento razoável praticado nos anos anteriores; esse aumento era manifestamente imprevisível para quem já tinha licença de publicidade nos anos anteriores e tinha feito despesas de colocação de reclamos na previsão de pagar certa taxa actualizada em funções da inflação ou correcção monetária; o aumento assustador da taxa briga com os interesses económicos dos operadores de publicidade; a CML não usou com moderação do seu poder de subir as taxas; os meios excederam em muito os objectivos visados, como se vai ver; o aumento da taxa foi excessivo e desproporcionado, quando comparado com os aumentos de anos anteriores; a CML tinha outros meios que não este do aumento de 6,478 % da taxa de publicidade.

Diz-se na sentença recorrida que os serviços da CML fundamentaram a razão de ser de tal aumento no surgimento da Lei n.º 97/88, de 17 de Agosto, que introduziu normativos sobre a afixação e inscrição de mensagens de publicidade, nas exigências do ordenamento urbanístico e na necessidade de disciplinar o sector face à proliferação de anúncios luminosos e a competitividade do mercado publicitário.

A Lei n.º 97/88 não contém qualquer regra sobre a taxa a pagar pela licença, pelo que o aumento da taxa não se pode basear nessa lei. É verdade que o art.º 1.º, n.º 1, estabeleceu que a afixação ou inscrição de mensagens publicitárias de natureza comercial obedece às regras gerais sobre publicidade. Estas regras gerais encontram-se no Código da Publicidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 330/90, de 23 de Outubro (anteriormente, DL 303/83, DE 28 DE JUNHO), CUJO ART.º 2.º diz que são aplicáveis, subsidiariamente, as normas do direito civil ou comercial. Ora, segundo o direito civil, o preço da publicidade é regulado livremente pelas partes (art.º 398.º do Código Civil). Mas é evidente que esta regra da liberdade contratual não se aplica à publicidade licenciada pelas câmaras municipais, sob pena de a taxa de publicidade não ser uma taxa mas uma receita patrimonial, não ser imposta coativamente aos agentes publicitários mas ser negocialmente convencionada, não ser fixada por um processo de direito público, mas por um processo de direito privado. A CML não é um

estabelecimento comercial, nem tem a mesma estrutura e os mesmos critérios de um estabelecimento comercial, mas um ente de direito público integrado na organização democrática do Estado, uma pessoa colectiva territorial que visa a prossecução de interesses próprios das populações respectivas (art.º 237.º da Constituição da República). A CML tem um regime de finanças locais (nas quais estão abrangidas as taxas) estabelecido por lei, tendo receitas próprias provenientes de gestão do seu património e cobradas pela utilização dos seus serviços (art.º 240.º da Constituição), devendo o seu poder regulamentar exercer-se nos limites da Constituição (art.º 242.º da Constituição).

Estas regras afastam ilenutavelmente a lógica de funcionamento das empresas privadas, pois a CML deve prosseguir os interesses públicos, primários e secundários, e não o lucro.

Quanto ao objectivo de respeitar as exigências do ordenamento urbanístico e a necessidade de disciplinar o sector face à proliferação de anúncios luminosos e a competitividade do mercado publicitário, valem aqui as judiciosas considerações feitas pela recorrente nas suas alegações de fls. 213 e 214: o particular que paga uma quantia a título de publicidade está afinal a pagar a prossecução de uma política urbanística e ambiental, que só pode ser paga com impostos e não com taxas.

Ora, um poder público que, pelo facto de não poder criar impostos para pagar a sua política urbanística e ambiental, se aproveita do poder de lançar taxas para obter os fundos necessários para custear aquela política, está a desviar o seu poder normativo público para fins diferentes daqueles que a lei lhe mandou prosseguir. A lei deu à CML poderes para fixar as taxas com vista à finalidade de compensar, na medida do possível, as suas despesas com os bens semipúblicos utilizados pelos particulares ou com os serviços públicos a estes prestados. Mas não lhe deu esses poderes para que a CML obtenha a receita necessária à satisfação das suas necessidades financeiras, nem para a repartição justa dos rendimentos e da riqueza, pois estes poderes pertencem exclusivamente à Assembleia da República pela criação de impostos (art.º 168.º, n.º 1, al. i), da Constituição).

Se os fins visados pela CML foram de facto aqueles, então havia outros meios para os atingir: v. g. um aumento anual de 100 % (como se fez no ano de 1984), uma restrição na concessão das licenças, o lançamento de um imposto pela Assembleia da República, um aumento maior em todas as outras taxas de forma a que nenhum aumento fosse desproporcionado, etc.

Por isso, o aumento da taxa de publicidade em 6,478 % não era o único meio ao dispor da CML, nem era o mais adequado, nem era necessário agredir daquele modo o património dos munícipes.

Além disso, foi violado o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da Constituição) pois quando a recorrente, em 30.4.1980, pediu a licença pela primeira vez e fez despesas de colocação do reclamo luminoso da TWA, confiou em que nunca a CML iria fazer um aumento de 65 vezes o valor da taxa. A recorrente acreditou na justa medida das decisões anuais da CML. Ora, essa confiança é digna de protecção judicial num Estado de Direito.

Finalmente, o M.º Juiz a quo comparou as taxas de publicidade aprovadas pela CML com as taxas em vigor no Sport Lisboa e Benfica, no Sporting Clube de Portugal, numa firma de publicidade exterior e no jornal diário «Correio da Manhã». Mas estas taxas não se podem comparar, pois não se pode confundir o público com o privado, nem

aqueles diferentes modos de fazer publicidade. A publicidade no estádio de futebol ou num jornal é muito mais intensa e agressiva, pelo que necessariamente é mais cara. Não se pode comparar o que não tem comparação. A comparação a fazer é entre a taxa de Outubro de 1989 e as taxas de anos anteriores. Note-se que logo no ano de 1990 a CML baixou de 15% aquela taxa, a qual passou de 10.000\$00 para 8.500\$00 m2.

Por todas estas razões, porque entendo que "não se pode tapar o sol com uma peneira" e porque os juízes têm o poder-dever de não aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição (artº 207º da Constituição), sendo seu dever, nos tribunais administrativos e fiscais, assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos (artº 205º, nº 2, da Constituição), não concordo com a tese que fez vencimento e daria provimento ao recurso, com anulação do acto de liquidação impugnado.

José Joaquim Almeida Lopes.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Omissão de julgamento em matéria de facto. Nulidade da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se o juiz omite completamente os factos que se devem considerar provados, comete uma nulidade de julgamento consistente na omissão absoluta de julgamento em matéria de facto.

II — Tal nulidade está sujeita ao regime do art. 729.º, n. 3, do C. P. Civil, sendo de conhecimento oficioso.

III — Em tal caso, impõe-se a anulação da decisão e a remessa dos autos ao tribunal «a quo» para julgamento da matéria de facto.

Recurso n.º 21.288. Recorrentes: José Carlos de Sousa Martins Barbosa e Outra; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. JOSÉ CARLOS DE SOUSA MARTINS BARBOSA e ANA MARIA DE SOUSA MARTINS BARBOSA AMARAL, identificados nos autos, impugnaram judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, o acto de liquidação da denominada «Taxa de Urbanização», praticado pela Câmara Municipal do Porto.

O Mmº Juiz do 3º Juízo daquele Tribunal declarou «o Tribunal incompetente» e absolveu a Câmara Municipal do Porto do pedido.

Inconformados com esta decisão, os impugnantes interpuseram recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

«1. A receita camarária cujo acto de liquidação foi impugnado, previsto no art. 97º do RMO, com o pressuposto enunciado no art. 99º, n. 1, d) do mesmo diploma, assume a natureza jurídica de Imposto e não de Taxa, sendo irrelevante o «*nomen iuris*» que lhe foi atribuído.

2. Constituindo um imposto, o recurso contra os respectivos actos de liquidação há-de ser interposto directamente para o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, nos termos do n. 1 do art. 22º da Lei 1/87, de 6/1.

3. Mesmo a considerar-se a receita em apreço uma verdadeira Taxa, o «*Princípio da Separação de Poderes*» e o art. 62º, n. 1, al. a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais admitiriam o recurso directo para o supra-referido Tribunal Tributário.

4. Sendo um imposto, deveria ter sido aprovado por decisão da Assembleia da República, nos termos do vigente «*Princípio da Legalidade*», pelo que é inconstitucional.

5. Ao absolver a Câmara Municipal do Porto do pedido, o Tribunal a quo violou, entre outros, os artigos 62º, n. 1, a) do ETAF e 22º, n. 1 da Lei 1/87, de 6/1, e 106º, n. 2 e 168º, n. 1, i) da Constituição da República Portuguesa».

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que o recurso não merece provimento.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu douto parecer, defendendo que o recurso não deve proceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É do seguinte teor a sentença recorrida:

«Nos termos do disposto no art. 22º da Lei 1/87 de 6/1/87, a impugnação das liquidações das taxas têm de ser apresentadas em primeiro lugar junto da entidade liquidadora, já que o Tribunal Tributário de 1ª Instância funciona como entidade de recurso.

«Significa isto que este Tribunal só pode conhecer da impugnação em via de recurso e não de forma directa como pretende a impugnante.

«Declaro assim o Tribunal incompetente e absolvo a Câmara Municipal do Porto do pedido, nos termos do art. 105º e 288º, alínea a) do Código de Processo Civil.

Custas pela impugnante».

3. Como resulta do transcrito em 2, constata-se que a sentença não contém quaisquer factos.

Ora, este Supremo Tribunal só conhece de recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito - art. 32º, 1, b) do ETAF.

Mas para aplicar o direito o tribunal de recurso tem que se socorrer dos factos que lhe servem de suporte.

Ou seja, não é possível aplicar qualquer norma jurídica a uma dada questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal, se a decisão recorrida não contiver os factos necessários à explicitação e aplicação das respectivas regras jurídicas.

Não se está perante a nulidade de sentença, com previsão legal no art. 144º, n. 1, do CPT, nulidade dependente de arguição das partes, não cognoscível oficiosamente pelo tribunal de recurso.

Estamos, isso sim, perante uma omissão bem mais grave. Ou seja, uma omissão absoluta de julgamento em matéria de facto.

E esta já pode ser conhecida officiosamente, face ao disposto no art. 729º, n. 3, do C. P. Civil, aplicável «ex vi» do art. 2º, f), do CPT.

Impõe-se pois a anulação da decisão, e a remessa dos autos ao tribunal «a quo», a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto.

O tribunal de 1ª Instância haverá assim necessariamente de determinar a matéria de facto que considera provada, em ordem à respectiva solução de direito que considerar aplicável.

4. Face ao exposto acorda-se em anular a decisão recorrida. Sem custas,

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — Lúcio Alberto da Assunção Barbosa — João Plácido da Fonseca Limão — João José Coelho Dias. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 2 de Julho de de 1997.

Assunto:

Artigo 356º do Código de Processo Tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O princípio do due process of law implica que o legislador está vinculado ao estabelecimento de um processo justo, do devido procedimento, não podendo estabelecer arbitrariamente as regras processuais.*
- II — *O direito a um processo justo está compreendido no direito de acesso aos tribunais, previsto no artigo 20º, nº 1, da Constituição.*
- III — *O artigo 356º, nº 1, do Código de Processo Tributário, na medida em que é aplicável ao processo de oposição à execução fiscal, ao impor que o requerimento de interposição do recurso seja acompanhado das alegações e conclusões, contém uma exigência exorbitante do regime processual geral previsto no artigo 171º, nº 1, do CPT, sem que para o efeito se vislumbre uma razão plausível bastante.*

Recurso n.º 21 301. Recorrente: PROCPITAL — Investimentos Imobiliários, S. A.; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

Acordam no Pleno da 1ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

PROCAPITAL INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS, S. A., com sede na Estrada Exterior da Circunvalação, Empreendimento Centro Atlântico, Bloco H, 1º, Dtº, Matosinhos, deduziu oposição à execução fiscal contra si promovida.

Por despacho de fls. 173 a 175, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto rejeitou liminarmente a oposição.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a oponente para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, declarando que pretendia alegar no tribunal ad quem.

Por despacho de fl. 180, o Mº Juiz de 1ª Instância admitiu o recurso, mas logo a seguir julgou-o deserto pelo facto de o mesmo não vir acompanhado de alegações, nos termos do artº 356º do CPT.

Deste despacho a oponente recorreu para este STA, alegando, em síntese, que o artº 356º do CPT aplica-se apenas a decisões jurisdicionais sobre recurso judicial interposto de decisões da administração fiscal, o que não foi o caso dos autos.

Contra-alegou a Fazenda Pública, sustentando o despacho recorrido.

Neste STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer, nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso, pois o artº 356º do CPT trata dos recursos jurisdicionais em processo de execução fiscal.

Corridos os vistos cumpre decidir.

O que está em causa é o artº 356º do CPT, nos termos do qual (nº 1) os recursos das decisões de natureza jurisdicional serão interpostos por meio de requerimento com apresentação das alegações e conclusões no prazo de 8 dias a contar da notificação.

Este STA tratou da interpretação deste artº no acórdão de 19.3.97, proferido no Procº nº 20.933. No que interessa, foi o seguinte o sumário doutrinário desse aresto:

I — O princípio do due process of law implica que o legislador está vinculado ao estabelecimento de um processo justo, do devido procedimento, não podendo estabelecer arbitrariamente as regras processuais;

II — O direito a um processo justo está compreendido no direito de acesso aos tribunais, previsto no artº 20º, nº 1, da Constituição;

III — O artº 356º, nº 1, do Código de Processo Tributário, na medida em que é aplicável ao processo de oposição à execução fiscal, ao impor que com o requerimento de interposição do recurso se apresentem logo as alegações e conclusões, contém uma exigência exorbitante do regime tributário geral previsto no artº 171º, nº 1, sem que para o efeito se vislumbre uma razão plausível bastante.

Ora, resulta desta jurisprudência que aplicável ao caso dos autos é o artº 171º, nº 1, e não o artº 356º do CPT.

Por isso, houve erro de aplicação da norma ao caso concreto. Daí que a recorrente tenha o direito, ou de apresentar as alegações no prazo de 8 dias a contar da notificação da admissão do recurso, ou de declarar que pretende alegar no tribunal ad quem. Tendo feito esta última declaração, tem o direito de alegar no tribunal de recurso (Tribunal Tributário de 2ª Instância) e não pode ver julgado deserto o seu recurso com base no artº 356º, nº 1, do CPT.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso e em revogar o despacho recorrido, devendo os autos baixar à 1ª Instância para aí ser proferido novo despacho que não seja de deserção pelo mesmo motivo.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — José Joaquim Almeida Lopes (relator) — Manuel Fernando dos Santos Serra — António José Pim-pão. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Competência do Supremo Tribunal Administrativo. Recurso jurisdicional. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto da decisão de um Tribunal Tributário de 1ª Instância se não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, por força do artº 32º, nº 1 alín. b) do ETAF.

II — Discutindo-se questão de facto no recurso é competente para o seu conhecimento o Tribunal Tributário de 2ª Instância, nos termos do artº 41º, nº 1 alin. a) do ETAF.

RECURSO Nº 29.392 em que é **recorrente** Augusto Antenor Rodrigues Soares Alves e **recorrida** Fazenda Pública de que foi **Relator o Exmº Sr. Consº Dr. ABÍLIO BORDALO**.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Augusto Antenor Rodrigues Soares Alves, identificado nos autos, não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro em 4/10/96 que julgou improcedente a oposição à execução fiscal instaurada contra a devedora originária Soares Alves e Cª Lda, para cobrança coerciva da dívida ao Centro Regional de Segurança Social de Aveiro referente ao ano de 1992 no montante de 5.865.493\$00 e contra si revertida, veio recorrer da mesma directamente para este STA.

Apresentou alegações que concluiu da forma que segue e resumidamente se expõe, na parte que ora interessa:

”1. Em 22/10/93 foi outorgada a partilha extrajudicial por óbito de Antenor Soares Alves, pai do ora oponente Augusto Antenor.

2. Nessas partilhas couberam-lhe, em preenchimento do seu quinhão hereditário, as verbas 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 47 e 55 relacionadas nessa partilha.”

”7. Por isso, quando o oponente é citado em 4/11/93 já não existe quinhão hereditário.

8. Mas sim, bens certos e determinados que passaram a compor a sua quota na herança de seu pai.

9. Sendo certo que nenhum desses bens consta da lista de bens constante do auto de penhora que lhe foi entregue aquando da citação em 4/11/93, e isto porque a herança de seu pai tinha mais bens do que aqueles que constam do auto de penhora.

10. Para além de que neste auto de penhora constam bens que, nessa data, já há muito que haviam sido vendidos, nomeadamente um prédio inscrito na matriz urbana da freguesia de Paços de Brandão sob o artigo 1277º, vendido em 15/7/93”. Pede a procedência da oposição.

Contra-alegou a Representante da Fazenda Pública neste STA, manifestando-se contra a procedência do recurso.

O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto neste STA emitiu douto parecer no sentido da incompetência deste Tribunal uma vez que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, sendo certo que nas conclusões das alegações sob os nºs 1ª, 2ª, 8ª, 9ª e 10ª vem alegada matéria de facto que não foi dada como comprovada na sentença recorrida. Por isso é competente o T.T. de 2ª Instância.

Ordenou-se a audição das partes para, querendo, se pronunciarem sobre a suscitada questão da incompetência, sem que qualquer delas tenha emitido posição sobre o assunto.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Tem prioridade de apreciação a questão de incompetência em virtude de a competência dos Tribunais ser questão de ordem pública e o seu conhecimento proceder a de outra matéria (artº 3º da LPTA ex vi artº 2º do CPT).

Trata-se de incompetência absoluta, em razão da hierarquia, que pode ser arguida pelas partes e pelo Ministério Público e deve ser suscitada oficiosamente pelo Tribunal em qualquer estado do processo enquanto não houver sentença transitada em julgado proferida sobre o fundo da causa (arts. 101º e 102º do C.P.C. e 45º nº 2 do C.P.T.).

Analisando a matéria levada às conclusões das alegações, delimitadoras como são do objecto do recurso, basta ”verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados” (como alerta o Exmº Magistrado do M. Público) ”se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica desde logo definida a competência do Tribunal Tributário de 2ª Instância”.

Ora, como decorre da 1ª conclusão - afirma o recorrente que em 22/10/93 foi outorgada a partilha extrajudicial por óbito de Antenor Soares Alves, pai do ora oponente Augusto Antenor; da 2ª concl. que ”nessas partilhas couberam-lhe, em preenchimento do seu quinhão hereditário, as verbas 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 47 e 55 relacionadas nessa partilha; que bens certos e determinados passaram a compor a sua quota na herança de seu pai (concl. 8); e nenhum desses bens consta da lista de bens constante do auto de penhora que lhe foi entregue aquando da citação em 4/11/93, e isto porque a herança de seu pai tinha mais bens do que aqueles que constam do auto de penhora (concl. 9); e que deste auto constam bens que, nessa data, já há muito que haviam sido vendidos, nomeadamente um prédio inscrito na matriz urbana da freguesia de Paços de Brandão sob o artigo 1277º, vendido em 15/7/93” (concl. 10).

Ora, tem-se como certo que a matéria acabada de discorrer é matéria de facto por exprimir ocorrências da vida real e que nada tem a ver com a interpretação das normas jurídicas e, por outro lado, do confronto com o elenco probatório da sentença resulta que os mesmos factos não constam da mesma sentença.

O que significa que, no caso vertente, também o recorrente vem discutir matéria de facto no âmbito do recurso para cuja apreciação deixa de ser competente a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que, nos termos do disposto no artº 21º nº 4 da ETAF, funcionando como Tribunal de revista apenas conhece de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância, como sucede no caso em apreço.

A apreciação da matéria de facto cabe, isso sim, na competência do Tribunal Tributário de 2ª Instância que, de acordo com o artº 39º do ETAF conhece de facto e de direito.

Do exposto se conclui que, não se fundando o objecto de recurso exclusivamente em matéria de direito, não dispõe este STA de competência em razão da hierarquia para do presente recurso conhecer, sendo competente o Tribunal Tributário de 2ª Instância, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 39º, 21º n.º 4, 32º, n.º 1, alín. b) e 41º, n.º 1º, alín. a) do ETAF aprovado pelo Dec.-Lei 129/84, em consonância, aliás, com o preceituado no art.º 167º do CPT.

Procede, assim, a deduzida excepção de incompetência deste STA, o que obsta ao conhecimento do recurso.

Termos em que se acorda em julgar incompetente, em razão da hierarquia, o STA para do recurso conhecer, cabendo tal competência ao Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Custas pelo recorrente fixando-se a taxa de justiça em 20.000\$00 e 40% de procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Abílio Madeira Bordalo* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Domingos Brandão Pinho*. — Fui presente: *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Oposição; prescrição de dívida; responsabilidade subsidiária e regime aplicável (arts. 16º do C.P.C.I., D.L. 68/87 e 13º do C.P.T.)

Doutrina que dimana da decisão:

- I — É efeito interruptivo da prescrição das dívidas do imposto a instauração de execução e não a citação do executado.*
- II — Tal efeito interruptivo verifica-se quer quanto ao devedor principal quer quanto ao responsável subsidiário.*
- III — A responsabilidade subsidiária perdura ao longo da vida dívida, só se extinguindo quando esta se extinguir.*
- IV — O D.L. 68/87, de 9/Fev. só logra aplicação quanto às dívidas vencidas após a sua entrada em vigor.*
- V — O C.P.T., no tocante aos processos pendentes à datada sua entrada em vigor, só é aplicável quanto às matérias de natureza processual.*
- VI — O art. 13 do C.P.T., porque regulador da responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes, tem natureza substantiva e, por isso, só é aplicável a dívidas vencidas após a sua entrada em vigor.*
- VII — Em processo pendente à data da entrada em vigor do C.P.T. e relativo a dívidas dos anos 1982 a 1984, é de aplicar o regime do art. 16º do C.P.C.I.*

RECURSO Nº 21399 em que é **recorrente** António Manuel Monteiro Castro Poças e **recorrida** Fazenda Pública e de que foi **Relator** o **Exmº Sr. Consº Dr. FONSECA LIMÃO**.

António Manuel Monteiro Castro Poças, não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, que lhe

julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si revertida, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A - A mera autuação de uma execução não tem, por si só, a virtualidade de interromper o decurso do prazo de prescrição das dívidas exequendas, sendo para tal necessária a prática de qualquer acto que dê a conhecer ao executado a pendência do processo executivo, mormente a citação.

B - Isto porque, tendo o instituto da prescrição por fundamentos imperativos de segurança jurídica e a protecção das legítimas expectativas dos executados, não faria sentido que um mero acto interno, da administração fiscal (como a autuação de um processo de execução) pudesse produzir efeitos externos, na esfera jurídica dos contribuintes, opondo-se a tal, de resto o disposto no art. 323º do C. Civil.

C - E se é certo que a instauração da execução interrompe a prescrição, não o é menos que tal prazo recomence a contar quando, por motivo não imputável ao executado, como sucedeu neste caso, a execução esteja parada durante mais de um ano, designadamente, entre 1984 a 1995.

D - De tal modo, a responsabilidade fiscal do Recorrente, à luz do regime do D.L. nº 103/80, de 9 de Maio, conjugado com o que preceitua o art. 498º do C. Civil, sempre seria de considerar há muito extinta, por aplicação do prazo de prescrição de três anos, aplicável a este tipo de responsabilidade.

E - Na verdade, tendo a responsabilidade subsidiária dos administradores gerentes natureza extracontratual, e sendo a lei omissa a respeito do prazo de prescrição aplicável a esta responsabilidade, necessário se torna determinar esse prazo que, por aplicação subsidiária do disposto no art. 498º do C. Civil, só poderá ser de três anos, sendo certo que a tal não se opõe a natureza executória do crédito exequendo, antes encontrando apoio no paralelo das garantias reais das obrigações tributárias (privilégios creditórios) cuja duração é, na maioria dos casos idêntica à daquele prazo.

F - Por isso, o regime do Código de Processo Tributário é aplicável ao processo pendente por dívidas de contribuições e impostos, quer estas tenham nascido antes, quer depois da entrada em vigor do DL. 68/87.

G - Por isso, o regime do art. 13º do C.P.T. tem aplicação retroactiva à matéria da responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores, nas situações como a dos autos, porquanto nada existe, no DL. 154/91, que disponha ao contrário dessa aplicação imediata.

H - "In claris non fit interpretatio": sustentar o contrário do disposto no citado art. 2º do DL. 154/91 (que não distingue normas processuais de normas substantivas) será interpretar o pensamento do legislador, para o contrariar frontalmente.

I - Sendo assim, nada obstava a que fosse apreciada e decidida a matéria alegada pela Recorrente, no sentido de demonstrar que não foi por culpa sua que o património da executada originária se tornou insuficiente para a satisfação do crédito exequente.

A Fazenda Pública opinou pela improcedência do recurso.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vem provado o seguinte:

1 - A 1ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais do Porto instaurou o processo de execução nº 8756/94 contra A. M. Poças,

Ld³, para cobrança da quantia de esc. 761.309\$00, relativamente a contribuições do C.R.S.S. do Norte dos anos de 1982, 1983, 1984.

2 - Face à certidão de diligência nos termos da qual a executada não possuía bens patrimoniais, foi proferido em 24/1/95, despacho de reversão contra os sócios-gerentes, entre os quais o oponente, que foi citado como tal em 06/02/95.

3 - O processo executivo atrás referido foi instaurado em 1984.

4 - O oponente foi sócio-gerente da primitiva executada no período a que respeita a dívida em causa.

Apreciamos, pois, as questões trazidas às conclusões do recurso, começando pela prescrição da dívida, cujo prazo, nos termos do art. 14º do DL. 103/80, de 9/Maio, é de 10 anos.

Tanto o art. 27º do C.P.C.I. como o art. 34º do C.P.T. atribuem à instauração da execução efeito interruptivo da prescrição, o qual cessa se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, nesse caso, o tempo que tiver decorrido após esse período ao que tiver decorrido até à data da autuação.

Resulta claro, quanto a nós, de ambos os preceitos que o facto a ter em conta em sede de interrupção da prescrição é tão-somente a instauração da execução e não, como sustenta o recorrente, louvando-se no art. 323º do C. Civil, a citação ou notificação.

Na verdade, o legislador, conhecedor do texto do art. 323º do C. Civil, se quisesse atribuir efeito interruptivo à citação ou notificação tê-lo-ia dito; como não o disse e se referiu apenas à instauração da execução é este o evento relevante em matéria de interrupção da prescrição (v. neste sentido Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, C.P.T. coment. e anotado, 2ª ed. pp. 99).

E, de resto o que resulta do art. 9º do C. Civil ao dispor que não pode ser considerado o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal; ainda que imperfeitamente exposto, devendo presumir-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Por outro lado, a propósito da alegação 7ª e conclusão a) do recurso, deve referir-se que da leitura do processo de execução fiscal apenas resulta que entre a data da autuação - 29/10/84 - e o dia 5/11/90 não se registaram paragens por período de tempo igual ou superior a um ano.

No entanto, entre 5/11/90 e 30/12/94 a execução não foi movimentada.

Será que ocorreu a prescrição da dívida?

A dívida exequenda mais antiga é de Março de 1982.

Quanto a ela, o prazo de prescrição conta-se do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, ou seja desde 1/Janeiro/1982 (v. art. 27º do C.P.C.I. e art. 34º, nº 2 do C.P.T.).

Entre esta data e a da autuação - 20/10/84 - decorreram cerca de 20 meses.

E entre o dia 5/11/91, coincidente com o termo do prazo de um ano sobre 5/11/90, em que se assinalou o início da paragem do processo, e o dia de hoje, decorreram cerca de 5 anos e 9 meses.

Tudo somado, conclui-se que, para efeitos de prescrição da dívida mais antiga, são aproveitáveis cerca de sete anos e meio, bem longe, portanto, dos dez necessários para a considerar prescrita e ainda mais longe quanto às restantes.

Refira-se ainda e a este propósito que a instauração da execução interrompe a prescrição, não só quanto ao devedor principal como

também quanto aos responsáveis subsidiários, independentemente do momento em que estes foram citados para a execução ou em que se operou a reversão, o que não viola o princípio da confiança ou o princípio do Estado de direito democrático, como se salienta no Ac. T.C. de 12/11/92, D. R. II série, de 8/4/93 (v. Alf. José de Sousa e Silva Paixão, C.P.T., 2ª ed., pp. 99, anot. 7).

Assim, a responsabilidade fiscal do revertido não vale, como sustenta o recorrente, apenas por três anos, mas há-de perdurar ao longo da vida da dívida fiscal, só se extinguindo aquela quando esta se extinguir como, de resto, acontece com a fiança (v. art. 651º do C. Civil).

Posto isto, tracemos agora o quadro legal atinente à responsabilidade do revertido.

Recorde-se que as dívidas à Segurança Social se reportam aos anos de 1982 a 1984.

É, desde já, de afastar a aplicação do DL. 68/67, pelo qual vem o recorrente pugnar, porquanto este diploma, não sendo interpretativo, não tem efeito retroactivo; tendo, no entanto, natureza inovadora, só dispõe para o futuro (v. Ac. S.T.A. de 2/10/91 e 11/12/91, A. D. 367/891 e 902).

Por outro lado, o regime do art. 13º do C.P.T., diploma este em vigor desde 1/7/91 e mandado aplicar aos processos pendentes (v. art. 2º do DL. 154/91), só logra aplicação integral no tocante às matérias de natureza processual, sendo certo que tal normativo, porque regulador da responsabilidade dos administradores ou gerentes, tem natureza substantiva e, por isso, de acordo com o disposto no art. 12º do C. Civil, só vale para o futuro (v. Ac. S.T.A. de 13/10/93, rec. 14606, de 11/1/95, rec. 18603, 2/3/95, rec. 14930, 8/5/96, rec. 20541 de 19/2/97, rec. 21317, entre outros).

Assim sendo, a responsabilidade fiscal do revertido e da recorrente há-de ser vista à luz do direito vigente à data tanto do facto gerador da dívida como ao da respectiva cobrança voluntária (v. Ac. S.T.A. de 11/11/92, rec. 14455).

Ora, sendo a dívida de 1982 a 1984, período durante o qual aquele foi sócio-gerente da primitiva executada, há que chamar a norma do art. 4º do DL. 512/76 e 13º do DL. 103/80 de 9/Maio.

Tal responsabilidade resultava directamente da lei, tinha objecto tributário e baseava-se numa presunção de culpa funcional (v. Ruben de Carvalho e Rodrigues Pardal, C.P.C.I., Anot. e Coment., 2ª ed. pp. 134).

E, porque assentava num critério de culpa funcional, prescindia da imputação a um comportamento individual do gerente, bastando a simples gerência de facto (v. Ac. S.T.A. de 22/Set/93 e Prof. Teixeira Ribeiro, R.L.J., Ano 125, pp. 46/50).

Em suma, verificada a gerência de facto, a par com a de direito, encontrado estava o responsável subsidiário pelo pagamento da dívida.

Volvendo ao caso dos autos, provado como está que o recorrente foi sócio-gerente da primitiva executada, no período a que respeita a dívida, é de concluir ser ele o responsável, ainda que subsidiariamente, pelo seu pagamento.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — José Plácido Fonseca Limão (Relator) — Luís Filipe Mendes Pimentel — Agostinho Castro Martins (vo-

tei a conclusão mas discordo em parte da fundamentação, pois continuo a interpretar o art. 16º do CPCI em sentido diferente do que lhe foi dado na tese aqui vencedora e que, reconheço, segue a orientação jurisprudencial maioritária desta Secção do STA; como sustentei com algum desenvolvimento em vários lugares (vide, por exemplo, os votos lavrados nos Acórdãos desta Secção de 14.12.94 no recurso nº 17.933, de 2.3.95 no recurso nº 18.617, de 20.12.95 nos recursos nº 17.924 e 18.617, de 24.5.95 no recurso nº 16.202 e de 6.3.96 no recurso nº 15.866), considero consagrada nessa norma jurídica uma responsabilidade a título de culpa - presumida mas susceptível de ilusão por prova em contrário; ainda assim votei a conclusão porque não foi suscitada neste recurso a questão da interpretação - mas só da aplicação - dessa norma, tendo-se, pois, o recorrente conformado com a interpretação que dela fez a instância). — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997

Assunto:

IVA - artº 27º do CIVA - Impugnação judicial - Prazo - dies a quo - Pagamento voluntário - Juros de Mora - Abertura do cofre - Cobrança virtual e eventual.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Na liquidação prevista no art. 27º do CIVA - cobrança eventual - não há lugar a juros de mora, constituindo o pagamento voluntário referido no art. 109º do CPT, pelo que é a partir do respectivo termo que se começa a contar o prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial - seu art. 123º nº 1 al. a) -, prazo que igualmente vigora para o caso de a cobrança se converter em virtual.*
- II — A entender-se dever ser aplicado o CPCI, o dito prazo conta-se a partir do pagamento ou da abertura do cofre, conforme, respectivamente, a cobrança se tenha efectuado eventual ou virtualmente - v. art. 89º.*
- III — A abertura do cofre não tem lugar na cobrança eventual, antes constituindo um mecanismo próprio e exclusivo da cobrança virtual, originária ou não, não podendo consequentemente verificar-se antes de decorrido o prazo daquela primeira cobrança.*

RECURSO Nº 21.419 em que é **recorrente** Carlos Prata - Gabinete de Arquitectura e Serviços, Lda e é **recorrida** Fazenda Pública e de que foi **Relator o Exmº Sr. Cons.º Dr. BRANDÃO DE PINHO**.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Carlos Prata - Gabinete de Arquitectura e Serviços, Lda, do despacho do T. T. de 1ª Instância do Porto, proferido em 17-6-96, que, por extemporaneidade, indeferiu liminarmente a impugnação judicial pela mesma

dirigida contra a liquidação de juros compensatórios do IVA, relativo ao período de 1/7/89 a 30/9/89, no montante de 116.349\$00.

Fundamentou-se a decisão, em que, tendo a impugnante sido notificada, para efectuar o pagamento eventual do imposto, no prazo de 15 dias, em 8/7/94, a impugnação só foi deduzida em 17/10/97, sendo assim, intempestiva, pois é a partir daquele dia que se conta o prazo para impugnar, já que " no caso da liquidação oficiosa de IVA, a conversão da cobrança eventual em virtual é apenas para efeitos de relaxe, pois, nesta última modalidade já não é possível o pagamento sem juros de mora. Destarte, a abertura do cofre verifica-se quando se inicia o pagamento eventual - que, neste caso, não é facultativo".

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A - Nada na lei permite sustentar que o IVA é um imposto do cobrança virtual.

B - Pelo contrário, tudo demonstra que os procedimentos de cobrança deste imposto divergem radicalmente do figurino estabelecido pelo art. 19º do CPCI - concebido mais de duas décadas antes da introdução daquele imposto.

C - Sendo assim, à presente impugnação não podia aplicar-se o regime do art. 7º do Decreto Preambular do CPT, pelo que o prazo para a respectiva dedução era o previsto no nº 123º deste Código e não o do art. 89º do CPCI.

D - Mas ainda que fosse aplicável este art. 89º, não podia ignorar-se que, no caso dos autos, estava em causa uma liquidação adicional, que deu origem a cobrança eventual, durante 15 dias, só depois tendo ocorrido a conversão da cobrança em virtual.

E - Ora, é só nesse segundo momento (da conversão em virtual) que se dá a abertura do cofre, de que falava o art. 89º do CPCI, pelo que só nessa data - 15 dias após a notificação junta aos autos - é que podia iniciar-se o decurso do prazo de 90 dias, para dedução da impugnação judicial, por aplicação da alínea a) dessa mesma disposição.

F - Isto demonstra que, mesmo incluindo erradamente o IVA nos impostos de cobrança virtual, sempre haveria que considerar-se tempestiva a impugnação deduzida pelo recorrente, atenta a data em que o fez.

A douda decisão recorrida fez assim errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 7º do Dec.-Lei nº 154/91, de 23 de Abril (Decreto Preambular do CPT), 123º do CPT, 19 e 89 do CPCI, 28 e 27 do CIVA...».

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pelo acerto da decisão, uma vez que:

« - ... o IVA em causa nos autos vencia-se com a notificação do contribuinte para efectuar o pagamento eventual, por o pagamento em cobrança virtual ser já com juros de mora.

- Assim, o vencimento da dívida ocorreu no dia da notificação, correspondendo este dia ao dia da abertura do cofre:

- ... por o contribuinte ter sido notificado para efectuar o pagamento eventual, é a partir do dia da notificação que se conta o prazo para deduzir impugnação - noventa dias - o qual, quando esta foi apresentada, há muito que se encontrava esgotado, pelo que deve a impugnação ser julgada improcedente por extemporânea».

O Exmº magistrado do M. P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso pois, mesmo "entendendo-se, como sucede no

douto despacho recorrido, que o art. 7º do Decreto-Lei nº 154/91 se aplica ao IVA, a impugnação foi deduzida em tempo, por a abertura do cofre (que se não confunde com o pagamento à boca do cofre) se verificar com o débito ao tesoureiro...” já que aquele normativo “quer reportar-se aos impostos que, mesmo só em casos específicos, ainda sejam susceptíveis de cobrança virtual, abrangendo tais casos”. E “se se entender que a disposição em causa se não aplica ao IVA, por este não ser normalmente de cobrança virtual (vid. Ac. deste STA de 9-4-97, Rec. nº 21414), igualmente está em tempo a impugnação de acordo com o art. 123º do CPT.

Com efeito, o prazo de pagamento assinalado terminou em 23/7/94 e a impugnação foi apresentada em 17-10-94, ou seja, dentro dos 90 dias seguintes ao termo daquele prazo, como defende a recorrente”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, o despacho recorrido teve como assente que “a impugnante foi notificada para efectuar o pagamento eventual do imposto, no prazo de quinze dias, em 8/7/94 - cfr. fls. 12 ss.” e que “a impugnação foi deduzida em 17/10/94”.

Vejamos, pois:

A questão a apreciar é, desde logo, a da intempestividade da impugnação judicial.

Como se disse, a recorrente foi notificada, para pagamento, em 8/7/94, no art. 27º do CIVA.

Terminando consequentemente em 23 seguinte.

Pelo que, tendo a petição sido apresentada em 17/10/94, ela é tempestiva - art. 123º nº 1 al. a) do CPT e 90 nº 1 do CIVA.

Como igualmente o seria no entendimento de que o art. 7º do Dec.-Lei 154/91, que aprovou o CPT, se refere igualmente aos impostos de cobrança originariamente eventual mas que, dado o seu pagamento, se converteu em virtual, pois que então o débito ao tesoureiro e a consequente abertura do cofre - cfr. art. 89º al. a) do CPCI - são necessariamente posteriores àquele termo do prazo para pagamento eventual.

Nos termos do referido art. 123º nº 1 al. a) do CPT, a petição deve ser apresentada no prazo de 90 dias, contados do “termo do prazo para pagamento voluntário”, como tal se considerando “efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias” - art. 107º do mesmo diploma, reproduzido no art. 19º nº 1 do Dec.-Lei 275-A/93, de 9 Agosto.

Abandonou-se, assim, o regime daquele art. 89º do CPCI, que mandava contar tal prazo do dia imediato ao da abertura do cofre ou da cobrança, conforme se tratasse, respectivamente, de cobrança virtual ou eventual.

No caso, trata-se de uma liquidação adicional de juros compensatórios referentes ao IVA, de cobrança eventual, nos termos do referido art. 27º do CIVA, a qual foi judicialmente impugnada, tudo já no domínio de vigência do CPT.

Este aboliu a referida dicotomia entre cobrança eventual e virtual, estabelecendo, antes e apenas, duas modalidades de cobrança voluntária e coerciva - art. 102º - pelo que o prazo para impugnar deixou naturalmente de referir-se àquelas.

No regime anterior, a abertura do cofre, que se verificava igualmente para as receitas virtuais que o eram originariamente, como para as eventuais convertidas em virtuais, pressupunha que houvesse sido efectuado anteriormente um débito ao tesoureiro, mediante entrega dos

respectivos conhecimentos ou títulos de cobrança, pela repartição de finanças.

Não assim na cobrança eventual em que não há lugar à dita entrega antecipada; nela, aqueles conhecimentos ou títulos são apresentados pelo próprio contribuinte ao tesoureiro no acto de pagamento.

Em consequência, desde que seja entregue ao tesoureiro, antes do pagamento, um título de cobrança que o vai constituir na obrigação (poder-dever) de cobrar, estar-se-á em face de uma cobrança virtual; no caso contrário, de uma eventual - cfr. art. 19 do CPCI.

E, nos termos da parte final do § 2º deste normativo, se, na cobrança eventual, não for efectuado o pagamento no prazo legalmente previsto, a cobrança converter-se-á em virtual.

Pelo que a abertura do cofre é comum tanto às cobranças originariamente virtuais como às eventuais que, por falta de pagamento atempado, se transformaram em virtuais já que, numas e noutras, se verificara aquela entrega antecipada em relação ao pagamento - dos títulos de cobrança ao tesoureiro.

Temos, pois, que nos casos de cobrança eventual com pagamento, a partir deste se contava o prazo para impugnar e, caso a ele não tivesse havido lugar ou sendo a cobrança virtual, à abertura do cofre se teria de atender para o efeito.

Neste sentido, aliás, se pronunciaram tanto a doutrina como a jurisprudência.

Cfr. Rodrigues Pardal e Ruben dos Anjos, CPCI, 2ª edição, pags. 398 a 403; Alfredo de Sousa e J. Paixão, idem, 1ª edição, pag. 277; e os Acs. do STA de 18 Dez 79 Rec. 1483 e 29 Out. 80 Rec. 1521.

Assim, no regime anterior, o dia da abertura do cofre era justamente o primeiro dia do prazo do referido pagamento - cfr. Rodrigues Pardal, cit., pag. 398; “aquele em que efectivamente se inicia a cobrança, sem juros de mora, de uma contribuição ou imposto” - isto, obviamente, para as cobranças originariamente virtuais.

Quanto às contribuições e impostos liquidados adicionalmente ou fora dos prazos normais, em que a cobrança, como se disse, era eventual e, ao depois, convertida em virtual, se não pagos, os prazos de pagamento com juros de mora eram “precedidos de um prazo de pagamento à boca do cofre”, subsequente à abertura deste, própria, nos assinalados termos, da cobrança virtual, com ou sem juros de mora. Na verdade, a abertura do cofre marcava o início do prazo de cobrança à boca do cofre.

Cfr. Rodrigues Pardal, cit., pags. 150 e 186.

Assim, nos termos expostos, o débito do tesoureiro e consequente abertura do cofre são eventos privativos da cobrança virtual, originária ou não.

Aliás, rigorosamente, a lei nem marcava expressamente o início do prazo de cobrança à boca do cofre, o dia em que a cobrança virtual se iniciava, mas antes o mês durante o qual ela se devia realizar, o qual constitui o prazo ou mês do vencimento - cfr. Rodrigues Pardal, cit., pags. 150/51.

Mas, assim, na cobrança eventual em que, não havendo, como se disse, lugar à apresentação prévia dos conhecimentos o tesoureiro, não existe consequentemente, em rigor, abertura do cofre nem pagamento à boca do cofre; aí, o vencimento da dívida verifica-se no próprio dia em que a notificação da liquidação tivesse lugar, devendo o pagamento efectuar-se no prazo assinalado na lei; na hipótese, quinze dias no dito art. 27º.

Na cobrança eventual deste normativo, se não convertida em virtual, não há, pois, lugar àquele débito ao tesoureiro e entrega dos títulos; tal só acontece se, pelo não pagamento, a cobrança se converter em virtual.

Pelo que o respectivo pagamento, se efectuado naquele prazo de 15 dias, não ficava sujeito a juros de mora (não confundir com juros compensatórios).

Aqueles só eram devidos - art. 28 al. b) do CPCI -, após o débito ao tesoureiro e no relaxe, a efectuar quinze dias após o mesmo débito.

Assim, na hipótese do art. 27º do CIVA, a presente, e aplicando-se o regime do CPT, o prazo de 15 dias nele previsto é que é o prazo de pagamento voluntário já que efectuado sem juros de mora - art. 109º do CPT.

Repete-se, pois: com referência ao dito art. 27º. e por um lado, na cobrança eventual, ao depois convertida em virtual, a abertura do cofre não tem lugar com a cobrança eventual, antes lhe é posterior, tendo apenas lugar com a dita conversão; e, por outro, no prazo da eventual, não são devidos juros de mora mas eventuais juros compensatórios. Todavia os primeiros têm a ver com o pagamento voluntário - referido no art. 109º -, cujo termo marca o início do prazo para deduzir impugnação judicial - art. 123º nº 1 al. a) do mesmo diploma tributário.

Ou seja: no domínio do CPT, o prazo para impugnar judicialmente a liquidação respectiva só começa a correr esgotados os quinze dias referidos no art. 27º do CIVA, por se estar, aqui, perante um prazo de pagamento voluntário já que não há, aí, lugar a juros de mora.

Cfr., aliás, os Acs. deste Tribunal, de 20-1-96 rec. 20.186, de 14-5-97 rec. 21.420, de 30-4-97 rec. 21.412, de 19-03-97 rec. 21.342, de 29-1-97 rec. 20.559.

É nestes termos que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, para ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar, por extemporaneidade da petição impugnatória.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Vítor Manuel Marques Meira*. — Fui presente: *Duarte de Carvalho*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Competência (absoluta) em razão da matéria - conflito negativo - T.T. de 1ª Inst. de Setúbal - T.T. de 2ª Inst. - Questão fiscal - Lei 4/86, de 21-3 - Acto tributário Liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Por "questões fiscais", nos termos e para os efeitos da Lei 4/86, de 21/3, devem entender-se tanto as resultantes de imposições - Resoluções autoritárias - que postulem*

aos contribuintes o pagamento de toda e qualquer prestação pecuniária em ordem à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositores, como também das que os dispensam ou isentam delas (benefícios fiscais) ou, numa perspectiva mais abrangente, as respeitantes à interpretação e aplicação de normas de direito fiscal, em suma ao regime legal dos tributos.

- 2 — *A liquidação, como verdadeiro e próprio acto tributário é que define o conteúdo das posições jurídicas da Administração e do contribuinte "concretizando para o primeiro, o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante, e, para o segundo, o dever de a prestar".*
- 3 — *O acto que fixa a taxa devida, nos termos do respectivo contrato administrativo de concessão pela "ocupação de terreno e leito de águas", constitui um acto tributário típico, de liquidação e não um "acto administrativo" respeitante a questão fiscal, pois dele não resultam outros efeitos que não aquela definição do tributo.*
- 4 — *Nada obstando ter o recorrente alegado violação do mesmo contrato pois tal alegação não representa mais que a ilegalidade de que padecerá o acto recorrido, na óptica do mesmo impugnante.*
- 5 — *É, assim, competente para o conhecimento do respectivo recurso o T.T. de 1ª Inst. e não o de 2ª - arts. 62º nº 1 al. a) e 41º nº 1 al. b), ambos do ETAF.*

RECURSO Nº 21.431 em que é **recorrente** Fábrica de Óleos Vegetais de Santa Catarina, Lda e **recorridas** decisões dos Mm^{os} Juizes dos Tribunais Tributário de 1ª Instância de Setúbal e Tributário de 2ª Instância e de que foi **Relator o Exmº Sr. Consº Dr. BRANDÃO DE PINHO**.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem Fábrica de Óleos Vegetais de Santa Catarina, Lda, requerer " a resolução de conflito negativo competência" entre o T.T. de 2ª Instância e o T.T. de 1ª Instância de Setúbal.

Em síntese, fundamentou o pedido, em que, por acordo daquele, Proc. 62.453, de 16-5-95, já transitado em julgado, decidiu-se ser materialmente competente " para a decisão de fundo", este último, face ao disposto no artº 62º nº 1 do ETAF.

Todavia, a 1ª Instância, já anteriormente, em 21-12-92, se havia declarado igualmente incompetente para o mesmo efeito, entendendo ser competente a 2ª Instância, por virtude do disposto no artº 41º nº 1 al. b) do ETAF.

Concluiu a recorrente:

« 1 - Ocorre o conflito negativo de competência entre o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal e o Tribunal de 2ª Instância, competindo à Secção do Contencioso Tributário deste STA dirimi-lo, nos termos do disposto no artº 32º nº 1, f) do ETAF.

2 - Ambas as decisões estão transitadas em julgado.

3 - A recorrente é titular de um Alvará de Licença, para ocupação do domínio público marítimo, administrado pela APSS, onde construiu

uma fábrica de extracção de óleos, renovado desde há dezenas de anos, todos os quinquénios.

4 - A última renovação foi em Janeiro de 1990, tendo a revisão da renovação do Alvará e respectivo acordo sido assinado em 28 de Agosto de 1990.

5 - Em 1991 a APSS resolveu aumentar o valor anualmente pago, de 350.900\$00 para 6.551.600\$00, com base em facturas e ordens de serviço objecto de impugnação, ou seja 655,3%.

6 - Divergem também recorrente e APSS na interpretação da cláusula 6ª do Alvará e documento anexo, também assinado pela recorrente, que dá acordo às verbas estipuladas em 28 de Agosto de 1990.

7 - A recorrente entende que, face à legislação vigente, não só o APSS não podia actualizar os valores anuais, por se estar no domínio contratual, mas também, mesmo que o pudesse, não poderia ultrapassar os valores da inflação, sendo tudo o mais abuso e violação de princípios consagrados na CRP.

8 - Na p. i., a recorrente, alegando substancialmente esses factos, acaba por requerer a anulação da facturação que traduzia o sobredito aumento e respectiva ordem de serviço em que se baseia - impugnando.

9 - No Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, entendeu-se ser competente, para decidir do fundo da causa, o Tribunal Tributário de 2ª Instância, nos termos do disposto no art. 41º nº 1 b) do ETAF, enquanto que, no Tribunal Tributário de 2ª Instância, se enfatizou a vertente da liquidação, para concluir dever ser o primeiro competente.

10 - Face à natureza das questões evidenciadas e respectivos pressupostos, que pouco terá a ver com o acto de liquidação em si, mas fundamentalmente com a impugnação de actos administrativos respeitantes a questões fiscais e até mais amplas, parece ser o Tribunal Tributário de 2ª Instância o competente, nos termos do disposto no art. 1º nº 1 g), não obstante a douta fundamentação daquele tribunal, sem embargo de ser indiferente, nesta fase, à requerente, salvo quanto à celeridade da justiça que, no caso, não honra as obrigações do Estado.

Termos em que deve dirimir-se o presente conflito negativo de modo, seguindo-se os demais termos.»

Notificadas as autoridades em conflito, nos termos e para os efeitos do art. 118º nº 1 do CPC, nada vieram dizer.

O Mmº magistrado do M. P. emitiu parecer no sentido da competência do TAC de Lisboa, já que, delimitando o objecto do recurso da petição de fl. 9 e segt. "pela causa de pedir e pelo pedido, tal como são estabelecidos pela recorrente", e insistindo aquela na "violação de um contrato administrativo de concessão de uso privativo de domínio público, celebrado entre a Administração dos Portos de Setúbal e Sesimbra e a recorrente, consistindo essa violação na alteração unilateral da contraprestação devida pela recorrente (cfr. nomeadamente os arts. 16 e 18 da petição e o art. 9º nº 2 do ETAF)", "o acto administrativo impugnado (que alterou unilateralmente a referida contraprestação) não é relativo a questão fiscal, nem é liquidação de uma taxa ou imposto" pelo que "vistos os arts. 41º nº 1 b) e 62º nº 1 a) do ETAF, por um lado e o art. 51º nº 1 b) do mesmo diploma, por outro, a competência para conhecer do recurso cabe ao TAC de Lisboa", nada obstando a que o STA declare tal competência, maugrado resultar dos documentos que instruem o presente recurso ter-se aquele declarado já incompetente pois o conflito

assim nascido, agora de jurisdição, tem remédio no art. 22º al. c) do ETAF".

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão.

Como se mostra dos autos, a Fábrica de Óleos Vegetais de Santa Catarina, Lda, veio, "contra a Administração dos Portos de Setúbal e Sesimbra" e "nos termos do art. 51º do ETAF", "interpor recurso de anulação do acto administrativo daquele órgão de 11 de Fevereiro de 1991 e 21 de Março de 1991, que aumenta a taxa de ocupação do terreno e leito de águas...".

Concluindo por requerer "a anulação das duas referidas facturações", de 11 de Fevereiro e 21 de Março de 1991, por "violação da lei e falta de fundamentação...".

E, após declaração de incompetência, em razão da matéria, do TAC e territorial por parte do T. T. de 1ª Instância, ambos de Lisboa, o T. T. de 1ª Instância de Setúbal decidiu-se pela incompetência absoluta para conhecer o dito recurso, atribuindo-a à 2ª Instância uma vez, que em síntese, "a impugnante pretende atacar directa e imediatamente os actos administrativos de 11-2-91 e 21-3-91 que aumentam a taxa de ocupação do terreno..." e, bem assim, "os vícios imputados aos mesmo actos são típicos dos actos administrativos propriamente ditos.

E se "é certo que, em último lugar e verdadeiramente, a impugnante pretende atacar em vista a obter a respectiva anulação, as quantias inscritas naqueles documentos" fá-lo "por efeito da anulação dos actos administrativos proferidos em tal matéria e de onde resultaram tais montantes" e "não directamente arguindo os vícios próprios dos actos de liquidação - art. 5º do Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Entendimento contrário teve o T. T. de 2ª Instância, para afirmar a sua incompetência atribuindo-a àquela 1ª Inst., já que o que a recorrente pretende atacar "é claramente um acto tributário, um acto de liquidação da taxa devida, determinando o quantitativo da prestação tributária individualmente devida", pondo em causa, para o efeito, "os pressupostos substantivos, de facto e de direito, em que se baseou a liquidação", e não "qualquer acto administrativo autónomo e decisivo de per si, independentemente da liquidação".

E, tendo ambas as decisões transitado em julgado, é, pois, óbvio o conflito de competência que urge, assim, resolver - art. 22º nº 1 al. f) do ETAF.

Nos termos das disposições combinadas dos arts. 32º nº 1 al. c) e 41º nº 1 al. b) do ETAF (redacção inicial) competia a esta Secção do Contencioso Tributário do STA o conhecimento dos recursos de actos administrativos do Governo e dos seus membros, respeitantes a benefício fiscais, competindo ao T. T. de 2ª Inst. tal apreciação, relativamente a actos emanados de outras autoridades.

A Lei 4/86, de 21-3, que alterou, por ratificação, aquele diploma, alargou, todavia, tal esfera de competência substituindo a expressão "benefício fiscais" por "questões fiscais".

Por estas, devem entender-se tanto as resultantes de imposições - resoluções autoritárias - que postulem aos contribuintes o pagamento de toda e qualquer prestação pecuniária, em ordem à obtenção de receitas destinadas à satisfação de encargos públicos dos respectivos entes impositores, como também das que os dispensem ou isentem delas (benefícios fiscais) - cfr. o art. 2º nºs 1 e 2 do E. B. Fiscais, aprovado pelo Dec-Lei 215/89, de 1/7 - ou, numa perspectiva mais abrangente, as respeitantes "à interpretação e aplicação de normas de direito fiscal", em suma, "ao regime legal dos tributos.

Cfr. Os Acs. deste Tribunal, de 9 Dez. 86 rec. 23.777, de 27-6-90 rec. 2.476 e de 28-4-93 rec. 14.957.

Na verdade aquela nova competência dos tribunais tributários teve em vista tanto a intenção de desagravar o contencioso administrativo, sempre sobrecarregado de processos, como uniformizar, nos tribunais para tal especializados, o conhecimento de todas as matérias fiscais.

Intenção patente na nova designação de "questões fiscais" que, pois, só pode "justificar um alargamento da referida competência, por só este ser compatível com as preditas finalidades.

Cfr. o Ac. deste STA, de 24-4-90 rec. 10.514.

Ora a recorrente veio interpor "recurso de anulação do acto administrativo", da Administração dos Portos de Setúbal e Sesimbra de 11 Fev. e 21 de Março de 91, "que aumenta a taxa de ocupação de terreno e leito de águas...", que fundamenta uma violação da cláusula 6ª do Alvará - licença 24/90 - que "titula a ocupação de terrenos do domínio público marítimo administrado pela entidade recorrida" e, ainda, por vício de forma - falta de fundamentação.

Acabando por pedir - "requer" - "a anulação das duas referidas facturações".

Tal prestação tem natureza tributária quer se qualifique como taxa ou contribuição especial, não havendo, aqui, sequer, que tomar posição, sobre o ponto específico, relativamente a cada uma destas figuras, uma vez que está em causa, ora e apenas, a competência do tribunal.

Cfr. o ac. do TC, de 8 de Out. 88 in ACS. do TC, 8º Vol., pág. 383 e deste STA de 22 Fev. 90, in Rev. Dout. 366-699 e Jurisprudência aqui citada.

E, nos termos do artº 62º al. a) do ETAF, "compete aos tribunais tributários de 1ª Instância conhecer dos recursos de actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais".

Na verdade as "questões fiscais", para o efeito dos referidos artsº 32º nº 1 al. c) e 41º nº 1 al. b) do mesmo diploma, não abrangem os actos de liquidação referidos naquele artº 62º, sob pena de óbvia duplicação e contradição legal.

Tais questões reportam-se a actos administrativos de natureza diversa do acto tributário de liquidação, incluídos os respectivos actos preparatório - princípio da impugnação unitária.

Temos, pois, de um lado, o recurso do acto tributário propriamente dito, da liquidação, da competência dos tribunais tributários, de 1ª Instância, ut. dito artº 62º nº 1 al. a); e, de outro, os recursos dos actos administrativos respeitantes a questões fiscais, da competência da 2ª Secção do STA ou da 2ª Instância, conforme a respectiva autoria - ditos artsº 32º e 41º.

Ora, no caso, trata-se em rigor, do pedido de anulação de um verdadeiro acto de liquidação de receitas tributárias, nos apontados termos; não de qualquer acto administrativo típico ou atípico, de que resulte aquela imposição fiscal.

Na hipótese presente é tal liquidação que tem eficácia constitutiva do tributo, resultando imediatamente da lei, sem necessidade de outro acto administrativo de mediação - princípio da legalidade.

Quando o tributo não resulta directamente da lei, impõe-se um acto mediador da Administração que funciona como acto de liquidação, fixando a respectiva incidência e matéria colectável podendo deixar para acto posterior - acto consequente ou de execução, se não mera operação material - a determinação concreta da prestação tributária mediante, porventura, simples operação aritmética.

Não é o caso dos autos.

Aqui, não existe qualquer acto administrativo autónomo, com efeitos diversos do da imposição do tributo - pense-se, por exemplo num acto de licenciamento de construção, simultaneamente impositor de uma prestação tributária - cfr. o dito ac. de 28-4-93.

É tal liquidação sem dúvida, como se disse, que a ora requerente pretende atacar contenciosamente, mau grado a sua referência na petição inicial, ao "acto administrativo".

Pois logo refere, como seu conteúdo, o aumento da taxa, cuja anulação a final, requer.

O raciocínio aqui explanado parece, aliás, tão lógico que bastaria a substituição da expressão "acto administrativo" por "acto tributário" para tudo surgir, de todo, perfeitamente harmónico.

Dir-se-ia então: "Fábrica de Óleos Vegetais de Santa Catarina, Lda. vem, contra APSS, interpor recurso de anulação do acto tributário daquele órgão...que aumenta a taxa...".

Certo que, como refere o M.P., "a causa de pedir é a violação de um contrato administrativo de concessão de uso privativo de domínio público celebrado entre a Administração dos Portos de Setúbal e Sesimbra e a Recorrente, consistindo essa violação na alteração unilateral da contraprestação devida pela recorrente."

Só que tal "contraprestação" é uma receita tributária, nos termos expostos.

E a causa de pedir são os vícios - ilegalidades concretizadas em factos - de que padecerá o acto daquele impositor - um verdadeiro acto de liquidação.

Ou de outro modo: o acto "administrativo" impugnado, "que altere unilateralmente a referida contraprestação" é um acto tributário, verdadeiro e próprio como definição do conteúdo das posições jurídicas da Administração e do contribuinte, "concretizando, para a primeira, o direito a receber uma prestação pecuniária de determinado montante e, para o segundo, o dever de a prestar" - cfr. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, pag. 414.

Assim e em conclusão: a competência material para conhecer da impugnação contenciosa em causa radica-se no T.T. de 1ª Instância de Setúbal.

Termos em que se acorda resolver o presente conflito negativo de competência pela sua atribuição ao T.T. de 1ª instância de Setúbal. Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Domingos Brandão de Pinho* (Relator) — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Vitor Manuel Marques Meira*. — Fui presente: *Duarte de Carvalho*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

RECURSO. QUESTÃO DE FACTO. INCOMPETÊNCIA HIERÁRQUICA.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o S.T.A. incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Tributário de 2ª Instância.

RECURSO: 21.442. RECORRENTE: Heitor Costa. RECORRIDO: Fazenda Pública. RELATOR: EXMO CONS^o DR. VÍTOR MEIRA.

Inconformado com a sentença proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do IVA dos anos de 1988 e 1989 interpôs o recorrente Heitor da Costa recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação. Formulou para o efeito as seguintes conclusões:

A) O recorrente foi objecto de uma visita de fiscalização no âmbito de I.V.A., respeitante aos anos de 1988 e 1989, da qual resultou a presunção de valores tributáveis em falta, de 8.956.757\$ e 9.926.477\$, respectivamente.

B) Ascendendo o imposto em falta a 503.469\$ e 652.929\$, referentes a 1988 e 1989, respectivamente.

C) Inconformado, o recorrente reclamou, em tempo, ao abrigo dos artigos 97^o do C. P. Tributário, e 86^o do C.I.V.A., tendo a primeira reclamação sido tacitamente indeferida.

D) Razão pela qual apresentou Impugnação Judicial, nos termos do artigo 120^o do C.P.T.

E) Na sequência, o recorrente tomou conhecimento de um novo relatório, em que a base tributável omitida foi reduzida para 2.944.418\$ e 1.472.006\$, respectivamente, de 1988 e 1989 e de que resulta o I.V.A. em falta de 235.553\$ e 117.760\$, ou seja, sensivelmente metade do imposto inicialmente exigido.

F) Ambos os relatórios, quer o inicial quer o elaborado com base na reclamação, foram-no injustificadamente, com base no preço médio do açúcar e não no preço real praticado.

G) E o cerne da questão de ambos os relatórios gira à volta do peso das caixas do açúcar, que o recorrente afirma serem vendidas com o peso de 10 Kg., e os senhores visitantes insistem no peso do açúcar (10 Kg.), mais o da embalagem.

H) A reclamação graciosa foi, erradamente, considerada intempestiva, por ter sido apresentada posteriormente aos 90 dias concedidos para o efeito, prazo contado a partir "do dia imediato ao da abertura do cofre (...)" - art^o 89^o/a) do C.P.C.I.

I) Todavia, a reclamação foi apresentada em tempo, já que os 90 dias não devem ser contados nos termos do artigo 89^o, a) do C.P.C.I., mas antes nos termos do artigo 123^o, 1 a) do C. P. Tributário - ou seja, "a partir do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos e das receitas parafiscais".

J) O prazo para pagamento voluntário terminou em 13/5/1992, e não como foi referido, em 27/12/1992.

L) Deve, pois, aplicar-se o C. P. Tributário a todo o processo, inclusive ao prazo para apresentação da reclamação, e não a apenas algumas das questões.

M) Quer porque já se encontrava em vigor desde Julho de 1991, quer por uma questão de coerência e homogeneidade no tratamento

de todo o processo; quer para a realização do efeito do mais favorável ao infractor - art^o 2^o/3 do C.P.

N) Medida em que deve aplicar-se ao caso sub judice o artigo 121^o/1 do C.P.T. e, consequentemente, anular-se toda a tributação aqui em causa, visto que da existência dos dois relatórios com valores tão distintos, resultou fundada dúvida sobre a existência e a quantificação do facto tributário.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não ter por fundamento exclusivo matéria de direito, tendo o recorrente, após notificação desse parecer para se pronunciar, vindo dizer que não se opunha à apreciação do recurso pelo Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir, devendo começar-se pela questão previa suscitada pelo Ministério Público.

A sentença recorrida considerou assente a seguinte matéria de facto:

1. O impugnante foi notificado em 27 de Dezembro de 1991.

2. Além de que, como consta do documento de fls. 21, começaram a ser devidos juros de mora a partir de 13.01.92.

3. A reclamação foi apresentada em 10 de Abril de 1992, conforme informação de fls. 93 e 93 verso.

4. No que concerne ao apuramento das compras do exercício de 1989, o açúcar consumido foi de - 826.880 Kgs. conforme anexo I, fls. 32 a 41.

5. No exercício de 1988, o consumo de açúcar foi de 876.220 Kgs.

6. A que acresce o consumo de papel de 30.896 Kgs.

7. Atingindo o somatório destas duas componentes a quantidade de 907.116 Kgs.

8. O peso das embalagens exteriores (caixas) estima-se em 14.669 Kgs.

9. Existem quebras de açúcar e desperdícios significativos em papel, que o embalamento, origina.

10. No exercício de 1988 as quantidades vendidas atingiram 901.631 Kgs.

11. Este cálculo abrange, para além do papel de embalagem (saquetas) incluído no preço (30.896 Kgs.) 12.039 Kgs. referentes a parte da embalagem exterior (caixas).

12. O impugnante neste período registou 365.430 Kgs. pelo valor total de 42.678.950\$00, o que dá um custo unitário médio de 116\$79,104.

13. No exercício de 1989 o impugnante registou 236.210 Kgs. pelo valor total de 31.669.796\$00, o que dá um custo unitário médio de 134\$07,47.

14. O impugnante não tem uma política uniforme de preços.

15. Uma vez que estes dependem de um factor essencial que é a quantidade comprada.

16. Baixando o preço na inversa da quantidade comprada.

17. O papel consumido no processo de ensacamento depende do açúcar vendido na saqueta.

18. Daí a oscilação do papel por caixa ir de 400 grs. a 500 grs., consoante o peso do açúcar incluído na saqueta.

19. A facturação da caixa de açúcar é feita ao peso de 10 Kgs.

20. O impugnante em Fevereiro de 1989 debitava parte da embalagem nas suas vendas.

21. Periodicamente, o impugnante vê-se na contingência de contratar, à tarefa, mulheres, que chegam ao número dez, para escolher caixas, cujas saquetas se encontram mal embaladas.

22. Trata-se de custos reais, que são pagos por fora, não registados contabilisticamente.

23. O perito de fiscalização tributária conclui existirem indícios de registos omitidos que põem em causa a regularidade e sinceridade das suas contas, do impugnante.

24. Que não reflectem a sua realidade comercial e a sua situação patrimonial.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º n.º 1 alínea b) do E.T.A.F. este Supremo Tribunal Administrativo conhece dos recursos dos tribunais de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo "quid disputatum" e não pelo "quid decisum" tem este Tribunal vindo a decidir em inúmeros acórdãos que para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Como bem refere o Ministério Público, são vários os factos que o recorrente invoca nas suas alegações e conclusões que não são dados como provados na sentença recorrida. É o caso da visita da fiscalização de que resultou a presunção dos valores tributáveis, do indeferimento tácito da reclamação, da existência de novo relatório posterior à impugnação, de ambos os relatórios terem por base o preço médio do açúcar e não o preço real praticado e de em ambos se considerar o peso de 10 Kgs. de açúcar mais o peso da embalagem. Não tendo estes elementos factuais sido dados como provados na sentença recorrida terá de concluir-se que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que gera a incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, sendo para o efeito competente o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Custas pelo recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - Vítor Meira (Relator) - Ernâni Figueiredo - Santos Serra. - Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos é competente para dele conhecer o T. T. de 2.ª Instância e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.

Recurso n.º n.º 21 446, em que é recorrente Maria de Fátima Castanheira Gonçalves e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1 - MARIA DE FÁTIMA CASTANHEIRA GONÇALVES, identificada nos autos, opôs-se a uma execução fiscal que contra si reverteu. O Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra julgou a oposição improcedente.

Inconformada com esta decisão a oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A afirmação sic «a oponente foi citada em 11.03.93 para os termos da presente execução através do ofício registado com aviso de recepção n.º 290 de 16.02.93 da 2.ª Repartição de Finanças do concelho de Coimbra» dada como provada na sentença utiliza conceitos de direito ou conclusões tais como «foi citada em ...», importando tal facto nulidade da sentença.

2. Dar como provados factos que se adequem à sentença que previamente se tem em mente constitui inversão do silogismo judiciário e fere a sentença de nulidade.

3. A falta de notificação às partes de todos os elementos carreados para o processo retira à parte não notificada a possibilidade de se defender em paridade ou igualdade de circunstâncias, constituindo por isso flagrante violação do princípio do contraditório, princípio esse basilar de todo o nosso sistema jurídico.

4. A falta de citação ou a falta de documentos que a devem acompanhar constitui nulidade insanável e arguível até trânsito em julgado da sentença.

5. É tempestiva a arguição da nulidade da citação no processo de oposição à reversão apesar desta não figurar nos fundamentos previstos no artigo 286.º do CPT.

6. A invocação da nulidade da citação cumula-se com quaisquer outros fundamentos por ser arguível a todo o tempo e ser de conhecimento oficioso.

7. A citação sempre que o valor do processo ultrapasse 30 vezes o ordenado mínimo nacional deve ser feita pessoalmente., isto é no sentido de que deve ser feita na própria pessoa do citando, e não por carta registada com aviso de recepção, atentos os especiais interesses em jogo.

8. A nulidade da citação importa a nulidade de todo o processado posterior, devendo por isso ser a recorrente novamente citada no processo em execução.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, sustentando que a sentença deve ser confirmada.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu duto parecer, sustentando a incompetência, em razão da hierarquia, deste Tribunal. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Importa previamente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.mo Magistrado do M. P.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artigos 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o artigo 32.º, alínea b) do ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

[...] b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.» Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim o Tribunal Tributário de 1.ª Instância, face ao disposto no artigo 41.º, 1, alínea a) do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Escreve o Ilustre Magistrado:

«Nas doutas alegações de recurso e respectivas conclusões, o recorrente sustenta que a citação é nula, por não ser acompanhada de cópias dos títulos executivos - artigos 17.º e 18.º das alegações e conclusão 4.ª - facto de que a recorrente pretende fazer prova no presente recurso.

«Na douda sentença recorrida não é dado como provado o referido facto alegado pelo recorrente».

Assim é realmente.

O recurso não versa, pois, exclusivamente matéria de direito.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Tributário de 2.ª Instância, face aos normativos legais atrás citados.

Pode, entretanto, o recorrente prevalecer-se do disposto no artigo 47.º, n.º 2 do CPT.

3 - Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pela recorrente Maria de Fátima Castanheira Gonçalves.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 15 000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Coelho Dias*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia. Conhecimento officioso. Competência do Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A questão da incompetência (em razão da hierarquia) do STA para um recurso é de conhecimento officioso e prioritário; e a sua procedência prejudica a apreciação de qualquer outra.*

2 — *A Secção de Contencioso Tributário do STA carece de competência em razão da hierarquia, que cabe ao Tribunal Tributário de 2ª Instância, para conhecer de recurso directo de decisão jurisdicional de um tribunal tributário de 1ª instância que não se restrinja a matéria de direito.*

Recurso n.º 21 455. Recorrente: Augusto Antenor Rodrigues Soares Alves; Recorrido: Fazenda Pública; Relator o Ex.ºmº Juiz Consequente Castro Martins.

Acordam em conferência na 2ª Secção (Contencioso Tributário) do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1. Augusto Antenor Rodrigues Soares Alves, residente em Paços de Brandão, oponente em execução fiscal, que instaurada contra a sociedade comercial Soares Alves & Cª, Lda., contra ele veio a reverter, recorre *per saltum*, através da peça processual de fls. 147 e seguintes, da Sentença de 10-10-96 (fls. 128 e segs.), do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, que julgou improcedente a sua oposição.

O magistrado do Ministério Público (Mº Pº) emitiu a fls. 155 parecer de que o STA não é competente para apreciar o recurso, visto ele não versar exclusivamente matéria de direito, pois nas suas alegações e conclusões o recorrente invoca factos que a sentença “nem estabeleceu nem de qualquer forma tomou em conta”.

Notificado para o efeito o recorrente não respondeu a esta questão prévia.

2. Há que resolver, portanto, esta questão prévia (de conhecimento officioso e prioritário - cfr. artºs 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC) da competência, em razão da hierarquia, desta Secção do STA, para onde um recurso, como o presente, de decisão de um tribunal tributário de 1ª instância só pode subir *per saltum* quando verse exclusivamente matéria de direito [cfr. artºs 21º, nº 4 e 32º, nº 1, alínea b), do ETAF e 167º do CPT]: se envolver pronúncia sobre matéria de facto, a competência para o julgar cabe ao Tribunal Tributário de 2ª Instância [cfr. artºs 41º, nº 1, al. a), do ETAF e 167º citado].

3. E entendemos que procede tal arguição.

Na verdade, nas conclusões 1ª a 4ª, 9ª e 10ª da minuta deste recurso o recorrente invoca, em apoio do seu pedido de provimento, factos que a instância não julgou provados.

4. Conclui-se que o presente recurso se estriba em fundamentos de facto não dados como assentes pela instância, pelo que não versa exclusivamente matéria de direito.

Assim, abstenho-nos de julgar o recurso, por esta Secção do STA ser incompetente em razão da hierarquia para dele conhecer e declaramos para tanto competente o Tribunal Tributário de 2ª Instância (cfr. artº 47º, nº 3, do CPT).

Custas pelo recorrente, com 30.000\$00 de taxa de justiça e 10.000\$00 de procuradoria (cfr. § único do artº 5º, por remissão do § 3º do artº 6º, ambos da Tabela).

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — Agostinho Castro Martins — Manuel Fernando dos Santos Serra — José Joaquim Almeida Lopes (vencido nos termos do voto anexo. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Declaração de voto

O Código de Processo Civil não prevê o recurso de revista *per saltum* do tribunal judicial de 1ª instância para o Supremo Tribunal de Justiça. Das decisões dos tribunais de comarca cabe recurso de apelação para o tribunal de Relação (artºs 691º e seguintes) e dos acórdãos dos tribunais de Relação cabe recurso de revista para o Supremo Tribunal de Justiça (artºs 721º e seguintes).

Este sistema tem vários inconvenientes: permite um triplo grau de jurisdição para o julgamento da matéria de direito e um duplo grau de jurisdição para a matéria de facto; o duplo grau de jurisdição sobre matéria de facto representa um simulacro de julgamento, mas nunca um novo julgamento sobre a matéria de facto, pois a censura que as Relações podem exercer sobre a decisão de facto está muito restringida pelo artº 712º do CPC; três graus de jurisdição pode constituir uma extensão ilimitada de um litígio por parte de um pleiteante teimoso, o que tem como consequência um excesso de trabalho para os tribunais e uma perda de tempo e de dinheiro para as partes.

Com a reforma do Código de Processo Civil iniciada pelo Decreto-Lei nº 224/82, de 8 de Junho, ratificado com emendas pela Lei nº 3/83, de 26 de Fevereiro, e continuada com o Decreto-Lei nº 128/83, de 12 de Março, procurou alterar-se este estado de coisas e optar pelo sistema germânico do recurso de revista *per saltum*.

Para o efeito, o artº 721º, nº 4, do CPC, por força do Decreto-Lei nº 128/83, passou a admitir recurso de revista, directamente para o Supremo Tribunal de Justiça, da decisão do tribunal de comarca de que possa apelar-se de que seja admissível recurso até àquele Tribunal, desde que esse recurso versasse exclusivamente matéria de direito e o recorrente solicitasse a subida directa do recurso para o Supremo e declarasse expressamente aceitar integral e unicamente a matéria de facto dada como assente na decisão recorrida.

O nº 6 do preâmbulo do DL nº 128/83 justificou assim o recurso *per saltum*: além de acarretar uma apreciável diminuição das despesas judiciais, o recurso directo para o Supremo tem o condão de descongestionar o movimento das Relações e de abreviar, e muito, a duração da fase dos recursos destinados a debater apenas matéria de direito, como é o caso de grande maioria dos agravos.

A justificação profunda das opções seguidas por esta reforma da nossa lei adjectiva civil, vamos encontrá-la num estudo do Cons. CAMPOS COSTA, intitulado *Reforma do Código de Processo Civil*, II vol.,

edição do Ministério da Justiça, Lisboa 1983, págs. 206 a 209. Aí se diz que se procurou salvaguardar o princípio do duplo grau de jurisdição, segundo o qual todas as acções, depois de julgadas por um tribunal, devem ser novamente apreciadas por outro tribunal de categoria superior; que o Supremo é algo mais que um tribunal de revista, pois tem ainda a função específica de assegurar a unidade do direito; que o princípio do duplo grau de jurisdição só obriga a que a demanda seja sujeita a um segundo julgamento; que não se justifica um terceiro grau de jurisdição num tipo de organização judiciária em que, na prática, a competência dos juizes do Supremo não é maior que a dos colegas da 2ª instância; que, como a decisão de facto não se reveste de menor importância do que a respeitante à questão jurídica, parece seguramente preferível que as nossas magras disponibilidades financeiras, e até humanas, sejam postas ao serviço de uma efectiva consagração do princípio do duplo grau de jurisdição em todos os domínios; que a limitação dos recursos é imposta pelas necessidades do Estado; que é preferível este recurso *per saltum* para o Supremo, que consagrar a irrecorribilidade dos acórdãos das Relações, a fim de que o Supremo possa desempenhar a sua importante função de assegurar a unidade do direito. E escreveu o Cons. CAMPOS COSTA que, inicialmente, *chegou a pensar que a legitimidade da revista per saltum, deveria depender apenas do seguinte requisito: versar o recurso exclusivamente matéria de direito*. Mas como a verificação deste requisito depende da distinção entre o facto e o direito, e essa distinção nem sempre é fácil, considerou mais prudente subordinar a aplicação do recurso *per saltum* à exigência de uma declaração formal do recorrente no sentido da aceitação plena da matéria de facto.

Por razões de natureza política, esta reforma gorou-se. Mas a ideia não se perdeu. É que, logo no ano seguinte, o legislador retomou-a no *Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais* (ETAF), aprovado pelo Decreto-Lei nº 129/84. Nos termos do seu artº 32º, nº 1, al. b), compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, *com exclusivo fundamento em matéria de direito*. E nos termos do artº 41º, nº 1, al. a), se o recurso não tiver por exclusivo fundamento matéria de direito, competente para dele conhecer não é o STA mas o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Como se vê, o ETAF optou claramente por legitimar a revista *per saltum* ao requisito de o recurso versar exclusivamente matéria de direito, dispensando a declaração do recorrente no sentido da aceitação plena da matéria de facto. Qual a consequência dessa opção?

Entendo que o legislador, tendo conhecimento da Reforma em curso do Código de Processo Civil, quis simplificar o recurso *per saltum* para o STA: desde que o recorrente, sabendo que podia recorrer da matéria de facto para a 2ª Instância, se desinteressa desse recurso, e recorre directamente para o STA, não pode deixar de se entender que *renunciou ao recurso sobre matéria de facto*. É este o entendimento seguido na Alemanha, pois, para o direito germânico, a declaração de consentimento de recurso *per saltum* é havida como manifestação de renúncia de apelação (neste sentido, vide ROSENBERG in *Tratado de Derecho Procesal Civil*, ed. argentina de 1955, II, págs. 404 e 405, citado no estudo acima referido, do Cons. CAMPOS COSTA, a pág. 208). E não pode, em Portugal, ter-se entendimento diferente,

em face do disposto no artº 681º do CPC. Com efeito, é lícito às partes renunciar aos recursos, não podendo recorrer quem tiver aceitado a decisão depois de proferida. Esta aceitação da decisão da 1ª instância pode ser expressa ou tácita, sendo aceitação tácita aquela que deriva da prática de qualquer facto inequivocamente incompatível com a vontade de recorrer. Ora, entendo que o recurso *per saltum* para o STA, quando se podia recorrer de facto para a 2ª Instância, é um facto inequivocamente *incompatível com a vontade de recorrer da matéria de facto*. Por isso, há que respeitar esta *vontade do recorrente*, não podendo a mesma ser subvertida pela dificuldade da distinção entre o facto e o direito. No caso *sub judicio*, o recorrente aceitou a parte da sentença da qual não quis recorrer para a 2ª Instância, e essa parte é a *decisão de facto*.

E a prática de 10 anos de ETAF aí está para provar o acerto deste voto de vencido. — *José Joaquim Almeida Lopes*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Impugnação Judicial. Recurso jurisdicional. Poderes cognição do STA. Improcedência do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O STA apenas conhece de matéria de direito em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância - artigo 21, 4, do ETAF.*
- II — E, assim, a Secção de Contencioso Tributário, funcionando como tribunal de revista, não pode exercer censura sobre a decisão da matéria de facto constante do aresto recorrido, salvo nas situações previstas na parte final do nº 2 do artigo 722º do CPC.*
- III — Consequentemente, não ocorrendo, in casu, qualquer delas, implicando a discussão proposta pela Rct. a aprecação daquela decisão, o recurso tem de improceder.*

RECURSO Nº 21.463 em que é **recorrente** Araújo & Irmãos, Lda e **recorrida** Fazenda Pública e de que foi **Relator o Exmº Sr. Consº Dr. MENDES PIMENTEL**.

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

Araújo & Irmãos, Lda, com sede no lugar Monte, da freguesia de Silmonde, do concelho de Barcelos, recorre do acórdão do TT de 2ª Instância "que julgou improcedente o seu recurso, embora com fundamento diverso do que estava em causa", rematando a sua alegação com as seguintes proposições conclusivas:

- o acto tributário em causa está unicamente fundamentado numa afirmação que "Baptista & Lemos, Lda" não podia ter adquirido as mercadorias constantes da factura nº 85 a "Fiedemam Têxtil, Lda", porque esta empresa estava inactiva desde 1986;

- Porém, aquela factura nº 85 e os respectivos meios de pagamento estão devidamente lançados na contabilidade da Rct., como expressamente se referiu;

- Daí que a contabilidade da Rct. seja dotada da força presuntiva que o artº 78º do C.P.T., lhe confere;

- Ao julgar-se em contrário e ao entender-se que cabia a Rct., além da prova resultante da sua contabilidade regularmente organizada, fazer a prova da transferência efectiva das mercadorias viola-se o citado artº 78;

- Aliás, se dúvidas ainda perdurassem, a A. F. deveria ter procedido a mais averiguações e não partir do pressuposto de que "Baptista & Magalhães, Lda" não podia ter adquirido à Rct. as referidas mercadorias da factura nº 85, porque referiu que as adquiriu a "Fiedmam Têxtil, Lda" que estava inactiva desde 1986, pois este "facto" nada prova contra a Rct.;

- Por conseguinte, nesta vertente, aplicável seria ao caso o benefício da dúvida de que goza a Rct. por força no disposto no artº 121º do CPT, conduzindo à anulação do acto tributário em causa.

- Não se julgando de conformidade violou-se também o referido artº 121º.

Contra-alegando, a Fazenda Pública conclui que "o Acórdão recorrido não merece qualquer censura, devendo o recurso ser considerado improcedente".

O Exmº Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

No aresto em apreço, julgaram-se provados os seguintes factos:

a) A impugnante assinou, em 30.XII.94, o termo de adesão constante de fls. 33 e, em 23.VI.95, tinha pago 6 das 18 prestações mensais, devendo terminar o pagamento de tais prestações em Maio de 1996.

b) A presente impugnação deu entrada em 17.VI.94.

c) Em 12.X.93, foi a impugnante objecto do relatório constante de fls. 10 e ss. dos presentes autos.

d) Exerce a actividade de confecção de artigos de vestuário em série e fabrica malhas, adquirindo para o efeito, fios, malhas, serviços de tinturaria e confecção.

e) Analisado o diário de fornecedores, verificou a Administração Fiscal que pelo registo 615-2 foi debitada a conta 61 "Compras" e a conta 242212 "IVA dedutível relativo a existências" pela compra de 4460 Kgs de malha ponto americano no valor de 5 140 150\$00 mais 873 826\$00 de IVA.

f) Esta compra foi titulada pela factura nº 85 de 15.III.88.

g) A impugnante não possui qualquer controlo documental de entrada de matérias-primas e as guias de remessa apenas são conferidas pelas facturas e rubricadas.

h) Através da conta-corrente do fornecedor, verificou a Administração Fiscal que a liquidação da referida factura foi feita de forma parcial e do seguinte modo:

- Pelos registos de caixa nºs 3518-1, de 27.IX.88, 3627-1, de 3.X.88, 3658-1, de 8.X.88 e 3695, de 13.X.88, foi debitada a conta caixa pela entrada dos cheques nºs 496055, 496056, 496057, e 496018, todos de 1 200 000\$00.

Pelos registos de caixa nº 3766-1, de 18.X.88, foi a conta caixa debitada por 1 213 976\$00 relativamente ao cheque nº 496109 do UBP.

Pelo registo 3776 - 1, saída em caixa de 18.X.88, foi efectuado o débito ao fornecedor tendo como suporte a nota de contabilidade datada de 27.IX.88.

i) As entradas de caixa não mencionam o fornecedor e os cheques eram levantados para caixa e posteriormente os pagamentos eram efectuados em dinheiro.

j) A empresa Baptista & Magalhães, Ld^a, sustentou que os artigos que vendeu à impugnante os havia comprado à empresa Fiedemann Têxtil, Ld^a.

l) Esta empresa deixou de exercer qualquer actividade em 1986.

m) Na sequência dos relatórios de fls. 10 a 18 v^o., foram liquidados à impugnante IVA no montante de 873 826\$00 e os correspondentes juros compensatórios no montante de 1 125 009\$00 referentemente ao ano de 1988.

n) No exercício de 1988, o prejuízo foi de 5 595 135\$00, que a impugnante apresentou na declaração mod. 2, corrigido para 454 985\$00.

Ante este quadro factual, o tribunal "a quo" concluiu "pela veracidade dos factos constantes dos mencionados relatórios", bem assim, pela "falta de credibilidade da contabilidade da impugnante no que respeita à factura referida na matéria de facto provada."

Ora, é jurisprudência corrente (cfr., por todos os Acórdãos de 15.V.1991 e 6.III.91, in AD 367-917 e 354-813, respectivamente) que a interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiraram constituem matéria de facto, como tal subtraído ao conhecimento do tribunal de revista (v. artigos 21^o, 4, do ETAF e 729^o e 722^o, 2 do CPC).

De modo que esta Secção, funcionando no caso como tribunal de revista, não pode exercer censura sobre a decisão de matéria de facto constante do aresto recorrido, como pretende a recorrente.

Com efeito, como se vê das conclusões da alegação do presente recurso - as quais, como é sabido, delimitam o âmbito do recurso e fixam o respectivo objecto - a Rct. estrutura a sua tese com base na discussão da matéria de facto fixada pela 2^a Instância.

Na verdade, ela defende o não afastamento da presunção de "veracidade dos dados e apuramentos decorrentes" da sua contabilidade (art^o 78^o do CPT), insurgindo-se, pois, contra a apontada atinente conclusão do tribunal "a quo".

Por outro lado, esgrime com o art^o 121^o do mesmo compêndio adjectivo em relação à alegada transferência da mercadoria mencionada na factura nº 85, quando no aresto em apreço dúvida alguma se evidencia a respeito. Efectivamente, aí se acolheu abertamente o facto constante dos relatórios da AF de que a emissão tal de factura não foi acompanhada de transferência para a impugnante de "malhas ponto americano" na mesma identificada.

Temos, pois que a Rct. invocou erro na apreciação das provas e na fixação de factos materiais da causa de que esta formação não pode tomar conhecimento, sendo certo que ela não alega ofensa de lei que exija certa espécie de prova ou que fixe a força de determinado meio de prova (cfr. nº 2, in fine, do citado artigo 722^o).

Em suma, a discussão proposta pela recorrente implicaria sindicância a decisão de matéria de facto proferida pelo tribunal "a quo", de

todo vedada a esta Secção, como bem se realça no douto parecer do Ministério Público.

Termos em que, e pelo exposto, se nega provimento ao recurso. Custas pela Rct., com 60% de procuradoria.

— Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente: *Duarte de Carvalho*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

RECURSO JURISDICIONAL. STA. INSINDICABILIDADE DA MATÉRIA DE FACTO.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelo Tribunal Tributário de 1^a Instância o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de direito.

II — Fixada a matéria de facto pelo Tribunal Tributário de 2^a Instância, o Supremo Tribunal Administrativo tem de acatar o assim decidido, a menos que haja ofensa de disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto, ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Recurso n. 21.466. Recorrente: PROGESTAF — Projectos e Gestão Agro-Florestais, Ld. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. PROGESTAF - Projectos e Gestão Agro-Florestais, Ld., com sede na Rua Conde Monsaraz, 28, Évora, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Évora, a liquidação de IRC, relativa ao exercício do ano de 1989.

O Mm^o Juiz daquele Tribunal julgou improcedente a impugnação.

Inconformada com tal decisão, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2^a Instância, que negou provimento ao recurso.

De novo inconformada com esta decisão, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

"- Os 3 sócios da Progestaf (1 gerente e 2 não gerentes) foram os únicos trabalhadores que executaram os projectos geradores dos proveitos da empresa no ano de 1989.

"- Por esses serviços receberam da Progestaf, a título de ajudas de custo 878.000\$00 e a título de Kms percorridos em carro próprio 3.626.132\$00 em termos globais, tal qual havia sido ajustado entre eles e a empresa.

”- Essas verbas foram calculadas mediante a indicação de cada sócio dos dias gastos, do serviço prestado e dos Kms percorridos, por cada um, em impresso próprio da empresa, fornecido por esta, com recibo do próprio trabalhador.

”- Foi o trabalho desenvolvido por essas pessoas que geraram todos os proveitos da empresa, nesse ano.

”- Não tendo eles recebido, por esse serviço, qualquer outra remuneração.

”- Por isso, não restam quaisquer dúvidas que esses custos foram comprovadamente indispensáveis à realização dos proveitos, não só em termos teóricos, como práticos, como até formais.

”- E foram-no em termos formais, idênticos aos dos trabalhadores de qualquer empresa e até do próprio Estado.

”- O comportamento da A. F. foi arbitrário e ilegal, violando nomeadamente o disposto no art. 23º do Cód. do IRC.

”- Deve, por isso, tal acto ser anulado.

”- Com a revogação do acórdão recorrido.

”- O recurso deve proceder”.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, defendendo que o Acórdão recorrido deve ser confirmado.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu douto, parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no Tribunal Tributário de 2ª Instância:

a) A recorrente encontrava-se colectada, no exercício de 1989, em IRC, na repartição de finanças de Évora, pelo exercício da actividade de ”projectos, gestão e assistência técnica em explorações agro-silvopastoris”, tendo apresentado a declaração mod. 22 de IRC, do referido exercício, em 30/5/90.

b) A principal actividade da empresa consiste na elaboração de projectos para explorações agrícolas e, por norma, ao responsabilizar-se pela execução do projecto, após o ter elaborado, a recorrente recebe um pagamento correspondente a 50% do seu custo, que contabiliza como ”adiantamentos de clientes”, liquidando o respectivo IVA, acontecendo a facturação apenas quando o projecto é aprovado e em geral participado pelas instituições oficiais (IFADAP/D. G. Florestas). Se os projectos não forem aprovados, os clientes nada mais pagam. Os preços acordados contemplavam não só a elaboração do projecto, mas também a sua implementação, caso viesse a ser aprovado.

c) Como consequência do procedimento contabilístico referido em b), no final de cada exercício a empresa procede à transferência para ”Custos Diferidos”, de uma percentagem do valor do saldo final das contas de ”fornecimentos e serviços externos”, ”impostos”, ”custos e perdas financeiras” e ”outros custos operacionais” (que, no exercício de 1989, representam 50%), voltando a repor as referidas percentagens dos saldos nas mesmas contas de custos no início dos exercícios seguintes. Assim, considera como custos de exercício todos os contabilizados nas restantes contas de custos e as percentagens residuais das contas atrás identificadas.

d) Na sequência de uma visita da fiscalização tributária, a AF procedeu a correcções da matéria colectável de contribuição, industrial - Grupo A e IRC declarada nos exercícios de 1988, 1989 e 1990, sendo a correcção da declaração modelo 22 de IRC, do exercício

de 1989, no montante global de 6.931.886\$00, que acresceu ao lucro tributável declarado de 324.568\$00.

e) A correcção do exercício de 1989, referida em d), respeita ao acréscimo das seguintes verbas:

- 2.138.034\$00 - por contabilização, considerada indevida, de proveitos no montante de 4.127.593\$00, como ”adiantamento de clientes” e da consideração como custo de 1.989.559\$00, contabilizado como ”despesas antecipadas”.

- 4.793.852\$00 - resultante da não consideração, pela AF, como custos do exercício, das seguintes verbas: 878.000\$00, de despesas com ajudas de custo dos sócios, 3.626.132\$00, de quilómetros em viaturas particulares dos sócios, 91.123\$00, de telefone da residência particular dos sócios e 198.597\$00, da aquisição de divisas.

f) A correcção de 2.138.034\$00 referida em e), teve por base o entendimento dos serviços de que a prática contabilística seguida pela empresa, referida em b) e c), não era a mais adequada, em virtude de não se tratar de obras de carácter plurianual, com enquadramento no art. 19º do CIRC, nem permitir verificar se foi cumprido ou não o princípio da especialização de exercícios, previsto no art. 18º do mesmo Código, uma vez que a empresa não exibiu quaisquer elementos contabilísticos que evidenciassem os proveitos e os respectivos custos de cada projecto de acordo com as suas datas de início e conclusão.

g) A correcção das ajudas de custo de 878.000\$00, referida em e), teve por base o facto de as despesas ali referidas não se encontrarem documentadas, apenas existindo documentos internos, mencionando o número de dias do mês com direito a ajudas de custo e respectivo valor global, além de não se ter provado a sua indispensabilidade à actividade desenvolvida, porquanto apareceram também outros justificativos de custos, nomeadamente respeitantes a refeições e alojamentos.

h) A correcção de 3.626.132\$00, referida em e), de quilómetros efectuados em viaturas particulares dos sócios, também não foram considerados como custos, por não estarem devidamente documentados, sendo justificados por documentos internos, mencionando o n.º de kms percorridos por cada um, o local de deslocação e o valor global, e por não serem comprovadamente indispensáveis à actividade desenvolvida, até porque a empresa tem no seu activo imobilizado uma viatura.

i) Face à correcção da matéria colectável de IRC, do exercício de 1989, referida em d), a AF procedeu à liquidação adicional, aqui impugnada, no montante de 2.783.152\$00 e notificou da mesma a recorrente em 21-01-94, tendo o prazo de pagamento terminado em 04-04-94.

j) A recorrente deduziu a presente impugnação em 04-07-94. **Não se provam**, entre outros factos com interesse para a decisão, designadamente, que as verbas referidas nas alíneas g) e h) supra, constituíram meros reembolsos de despesas efectuadas pelos sócios ao serviço da recorrente, bem como a sua indispensabilidade para obtenção dos proveitos.

3. Como decorre das alegações da recorrente estão em causa as quantias de Esc. 878.000\$00 e Esc. 3.626.132\$00, que a mesma qualificou como custos. A primeira daquelas importâncias reporta-se, no dizer da recorrente, a ajudas de custo. Quanto à segunda, referir-se-á, também no dizer da recorrente, a despesas referentes a quilómetros efectuados pelos sócios.

A Administração Fiscal não considerou tais despesas como custos pelas razões que o acórdão recorrido fixou no respectivo probatório.

A recorrente sustenta que tais custos foram "comprovadamente indispensáveis a realização dos proveitos".

Porém, não foi isso que o acórdão recorrido deu como provado. Bem pelo contrário.

No acórdão recorrido deu-se exactamente como não provado que aquelas quantias "constituíram meros reembolsos de despesas efectuadas pelos sócios ao serviço da recorrente". Também aí não se deu como provada a indispensabilidade de tais quantias "para obtenção dos proveitos".

Quer isto dizer que a discordância da recorrente, relativamente ao aresto recorrido, se centra em questões de facto.

Assim, o que está em causa no recurso é a possibilidade de um eventual erro na apreciação da prova, por parte do T. T. de 2ª Instância.

Mas tal hipotético erro escapa à censura deste Tribunal.

É que a apreciação da matéria de facto está, no caso concreto, vedada a este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º, n. 4 do ETAF, que dispõe:

"A Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros".

Mas tal regra admite excepções, quais sejam as decorrentes do n. 2 do art. 722º do C. P. Civil, aplicável ex vi do art. 2º, f) do CPT, a saber:

"Ofensa duma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova".

Não estando em causa esta previsão legal, que aliás não vem sequer alegada, é evidente que o aresto recorrido não merece censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Lúcio Barbosa* (Relator) - *Fonseca Limão - Coelho Dias*. - Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Recurso. Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª Instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, o STA é incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Recurso nº 21 473, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Azália Têxtil — Malhas & Confecções, L.^{da} Relator: Exmo. Cons.^o Dr. Vítor Meira.

«Azália Têxtil - Malhas e Confecções, L.^{da}» impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga a liquidação de I.R.C. do ano de 1989, no montante de 4.369.960\$00, alegando errónea quantificação da matéria tributável, tendo o M.^o Juiz daquele tribunal julgado precedente a impugnação e anulado a liquidação em causa.

Inconformada com o decidido interpôs a Fazenda Pública recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1ª - A douta decisão sob recurso não deveria dar provimento total à pretensão da impugnante, mas tão-só provimento parcial e na medida da correcção que se introduzisse nos proveitos que seria necessário requantificar.

2ª - O tribunal deveria, na procura da verdade material que se lhe impõe, testar a verdade dos pretendidos suprimentos, no valor próximo de 49 000 contos.

3ª - A douta decisão e actuação do tribunal ofendem as disposições dos art.^{os} 118º do CPT - a decisão não fará a justa tutela ali exigida - o art.^o 18º do CPT - a douta decisão não respeitará o princípio da definitividade do acto tributário - o art.^o 120º, al. a) do CPT - a douta decisão interpretará o ali disposto, em situação de mero erro, como determinando a anulação total do acto tributário impugnado - o art.^o 93º do CPT - a douta decisão terá olvidado o pressuposto da revisão que não de anulação total, devida ao errado apuramento - o art.^o 40º do CPT - na medida em que se terá omitido diligências de produção de prova que, decerto, seriam úteis ao apuramento da verdade material - a fuga não custa, custa e apanhá-la! - e, ainda, e nomeadamente, o CIRC, seus art.^{os} 1º, 2º, 20º, ao se afastar da incidência de IRC rendimentos obtidos no período de tributação, por sujeito passivo, «vendas de bens e produtos», claramente, declarados como proveitos incidentes de tributação.

A recorrida pronunciou-se pelas incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal ou, se assim se não entendesse, pela confirmação da sentença recorrida.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de este STA ser declarado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por nas conclusões das alegações se discordar abertamente do probatório fixado na sentença recorrida.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Na sentença recorrida vêm fixados como provados os seguintes factos:

1 - A liquidação radica no relatório de fls. 34 e segs. - aqui dado por reproduzido -, designadamente na consideração do peso médio de 250 grs. para cada peça produzida pela impugnante, o que levou à conclusão de existência de vendas presumivelmente songadas de 39.478 peças;

2 - Os pesos médios dos quatro tipos de peças (T-shirts, Sweat-shirts, 15924 e Wrangler) mais representativos da produção e vendas da impugnante no exercício em causa foram os de, respectivamente, 182,40 grs., 417,95 grs., 252,12 grs. e 533,33 grs.;

3 - A variação das existências da impugnante entre 31.12.1988 e 31.12.89 foi de 1985,2 Kgs. e sinal negativo, tendo os «produtos em causa» o peso de 5675 Kgs.

Logra prioridade de conhecimento a questão prévia da incompetência suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º n.º 1 alínea b) do E.T.A.F. este Supremo Tribunal conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Na esteira do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo «quid disputatum» e não pelo «quid decisum» tem este tribunal vindo a decidir em inúmeros acórdãos que para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada revela ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações de recurso da recorrente é posta em crise matéria de facto. Assim, na 2ª conclusão refere-se que «o tribunal deveria, na procura da verdade material que se lhe impõe, testar a verdade dos suprimimentos» e na conclusão 3ª diz-se que a decisão «terá omitido diligências de produção de prova que, decerto, seriam úteis ao apuramento da verdade material». Tais afirmações, como refere o Ministério Público, constituem discordância aberta do probatório fixado geradora da incompetência suscitada, não podendo este tribunal delas conhecer porquanto, como referimos, a sua competência se cinge nestes casos à matéria de direito.

Em conformidade com o exposto acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Manuel Fernando dos Santos Serra*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Execução fiscal. Reversão contra gerentes. Documentos. Princípio do inquisitório. Responsabilidade. Mandato.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O juiz pode conhecer de todos os instrumentos que o esclarecem acerca da prova de factos ou questões fundamentais que sirvam à decisão, independentemente da fase do processo em que aja na respectiva recolha.*
- 2 — *O gerente nominal que mandata outra pessoa para exercer em seu nome e por sua conta a gestão da sociedade devedora de impostos é responsável pessoal e subsidiário pelas dívidas fiscais, nos termos das arts. 16º do CPCI e 13º do CPT.*

Recurso n.º 21.502. Recorrente: Gabriela Carlota Gomes Viana. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

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

Inconformada com o acórdão do TT2ª Instância que lhe negou provimento ao recurso interposto da sentença da 1ª instância que havia julgado improcedente a oposição por si deduzida à execução fiscal instaurada contra Gador — Importação e Exportação, Lda, e que contra si revertera, veio a oponente recorrer, concluindo a sustentar que nunca praticou qualquer acto próprio de gerente na sociedade executada, nem relativamente aos anos a que respeitam as dívidas exequendas, nem antes, nem depois, pelo que é na execução, parte ilegítima e que, ao indeferir a pretensão da Rte de ver desantranhada dos autos o doc. de fls. 78, o tribunal violou o art. 523º/2 do CPC, que apenas permite a junção de docs. até ao encerramento da discussão em 1ª instância, sendo que, por ser a responsabilidade dos gerentes pessoal e funcional, não pode a Rte ser afectada pelos actos eventualmente pelo seu procurador, nos termos do art. 13º do CPT.

O Exmo. Magistrado do M.ºP.º é de parecer que o recurso não merece provimento, embora argumentasse em sentido contrário, baseado em que se provou que a gerência de facto não foi levada a cabo pelo oponente, nem que este tivesse conhecimento da actividade levada a cabo pelo seu procurador, não se justificando a dupla responsabilidade do mandante e do mandatário, não se justificando o relevo da referência feita no pacto social à responsabilidade do gerente que emitisse procuração a terceiro, pois tal somente produz efeito no interior da sociedade e não perante terceiros ou o Estado, não sendo a emissão da procuração um acto de gerência porque não justifica a formulação de um juízo de culpa funcional.

E suscita a prescrição da dívida ao Fundo de Desemprego respeitante ao período de Fevereiro de 1974 a Abril de 1975.

Cumpre apreciar, em atenção aos seguintes factos, dados como provados:

1 — Foram instaurados em 1977, 1978 e 1979 os autos de execução fiscal n.º 425/77 (actual 14362/94) e apensos, para pagamento de dívida à Guarda Fiscal, no montante de 25.315\$50, relativa ao período de 29/6/76 a 25/1/77; dívida à Caixa de Previdência e Abono de Família do Comércio do Distrito do Porto, no montante de 1.722.697\$00, relativas ao período de Março a Outubro e Dezembro de 1977 e Janeiro a Junho de 1978; dívida de custas em processo de transgressão, no montante de 36.201\$00, sendo os juros contados desde 4/11/77; dívida ao Fundo de Desemprego, no montante de 524.973\$00, relativa a quotizações, juros de compensação e multa, relativos ao período de Fevereiro de 1974 a Abril de 1975.

2 — Os referidos autos de execução estiveram parados desde as respectivas autuações até 10/4/92.

3 — Nos autos de execução supra-referidos foi ordenada a reversão da execução contra a ora oponente por despacho de 18/5/92, nos termos do art.º 13º do CPT.

4 — A oponente em 11/6/92 foi citada desse despacho tendo vindo deduzir a presente oposição em 3/7/92.

5 — A oponente em 22/9/71 outorgou procuração em que constituiu seu mandatário Hernâni Dias Pereira Viana, a quem delegou todos

os poderes de gerência da sociedade executada, nos termos do artº 5º do respectivo pacto social.

6 — O parágrafo primeiro do artº 5º do pacto social da primitiva executada estabelece: "Os gerentes poderão sempre delegar, livremente, no todo ou em parte, por meio de procuração, os seus poderes de gerência, mas não solidariamente responsáveis pelos actos daqueles em que delegarem".

7 — Nos termos do artº 5º do pacto social referido a oponente, enquanto sócia da executada, fora nomeada gerente deste.

8 — A oponente há mais de vinte anos que trabalha na RED Portuguesa — Publicidade Exterior, SA.

9 — A oponente não procedeu a descontos para a Segurança Social ao serviço da executada.

10 — A sentença da 1ª Ins. julgou prescritas as dívidas à Caixa de Previdência e Abono de família do Comércio do Porto.

11 — O Tribunal da 1ª Ins. não considerou provados os seguintes factos alegados pela oponente:

a) A sociedade executada foi apenas gerida pelos sócios-gerentes Raul Dória e Tito Oliveira.

b) Nunca a ora oponente foi abordada para se pronunciar, nem se pronunciou, sobre os negócios a celebrar, os empréstimos a contrair, a política de vendas a prosseguir, o tipo de bens a produzir, a quantidade da produção e os clientes a quem vender.

c) A oponente nunca assinou qualquer título de crédito em nome da GADOR.

d) A oponente jamais celebrou qualquer contrato em representação e no interesse da executada nem para ela comprou matérias-primas ou vendeu produtos acabados.

12 — O Tribunal da 1ª Ins. formou a sua convicção com base nos documentos juntos aos autos, nomeadamente, a fls. 68, 78, e 83 a 90, e nos elementos constantes do processo de execução apenso.

13 — Relativamente aos factos dados como não provados o Tribunal da 1ª Ins. não ficou convencido sobre a veracidade dos mesmos porquanto da prova produzida nada resultou nesse sentido, uma vez que as testemunhas desconheciam a actividade da oponente e do seu mandatário na primitiva executada, o que não é bastante para se extrair a conclusão de que aqueles não exerciam na mesma a gerência.

A — O Mmº. Juiz «a quo», após ter mandado notificar para alegações (despacho de fls. 71) e a oponente ter mesmo apresentado as suas (fls. 73 a 75), ordenou a junção aos autos dos documentos de fls. 78 (procuração referida no ponto 3 do probatório) e de fls. 83 a 90 (pacto social de firma executada).

8 — O documento de fls. 78 constituía fls. 29 do processo de oposição apenso 41/92.

C — Notificada dessa junção, a oponente veio requerer o seu desentranhamento com fundamento em se mostrar já encerrada a discussão e em inexistir superveniência na obtenção desse documento.

D — O Mmº Juiz da 1ª Ins. indeferiu tal desentranhamento por despacho de fls. 92.

E — Deste despacho interpôs a oponente recurso para o STA (fls. 93) o qual foi admitido, a subir a final, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo (despacho de fls. 100).

F — Seguidamente os autos foram com vista ao Mº Pº e após parecer deste (fls. 104 verso a 106 vº) foi, então, proferida sentença (fls. 107 a 113) da qual vem interposto o presente recurso para este Tribunal.

Quanto à precrição das dívidas ao Fundo do Desemprego, reportadas ao período de Fevereiro de 1974 a Abril de 1975, suscitada pelo MºPº, é de reconhecer dado que decorreram mais do que 20 anos desde a data da mais recente das obrigações — a de Abril de 1975.

Porque, entretanto, entrou em vigor o art. 34º do CPT, que estabeleceu um prazo mais curto (10 anos) para a prescrição das obrigações tributárias e porque segundo a lei antiga (o art. 27º do CPCI), faltava menos tempo para o prazo se completar é este último prazo o aplicável, nos termos do art. 297º/1 do CCivil, que é uma norma sobre normas de qualquer ramos de direito.

Assim, mesmo que descontado o ano de suspensão da prescrição por efeito da instauração da execução (art. 27º, § 1º do CPCI), sempre o dito prazo, ao tempo actual, estará esgotado, pelo que a prescrição é de declarar relativamente a tais dívidas.

A Rte veio interpor recursos do despacho do juiz de 1ª instância, que indeferiu o pedido de desentranhamento do doc. de fls. 78, fundamentado em se mostrar encerrada a discussão e inexistir superveniência na obtenção do documento, e, ora, vem sustentar, tal como fizera nas alegações de recurso de fls. 96/98, que a junção do documento foi intespestiva a este não pode ser usado com meio de prova, conforme o art. 523º/2 do CPC.

O despacho então recorrido justificou a junção fundado nos arts. 264º/3 e 514º/2 e 653º do CPC e art. 40º do CPT.

Sem prejuízo de o juiz só poder servir-se dos factos fundamentais articulados pelas partes (art. 660º/2 e 664º do CPC), é-lhe conferido o poder de realizar diligências de prova, officiosamente, relativamente a todos os «instrumentos que o esclarecem» (cf. neste sentido, Castro Mendes, Manual de Processo Civil, p. 410), como se extrai das disposições legais aludidas no despacho.

Esta aplicação do princípio do inquisitório não se deixa limitar pelo encerramento da fase processual da discussão, como acontece na apresentação dos documentos oferecidos espontaneamente pelas partes (art. 523º/2 do CPC, o qual prevê regime especial, cf. Rodrigues Basto, Notas ao CPC, III, p. 96).

Por isso, agiu bem o tribunal ao fazer juntar o documento em causa, mesmo considerada a fase em que o fez, e bem decidiu no despacho recorrido, pelo que vai desatendida a pretensão deduzida no recurso que subiu a final (fls. 96/98).

Quanto ao fundo, a Rte sustenta que não pode ser responsabilizada pelos actos eventualmente praticados pelo seu procurador num tipo de responsabilidade (art. 16º do CPCI e 13º do CPT) que pressupõe a imputação da culpa.

A responsabilidade pessoal e solidária dos gerentes, administradores, e outros membros das empresas e sociedades de responsabilidade limitada pelas contribuições, impostos, multas e outras dívidas do Estado, consagrado no art. 16º do CPCI (hoje art. 13º do CPT), aplicável à falta de pagamento de contribuições do regime geral de previdência, nos termos do art. 13º do DL 103/80, de 9.5, tem sido pela doutrina qualificada como «responsabilização *ex lege*», efectivada após a excussão dos bens das empresas ou sociedades por eles geridas, tomando estes como que uma posição de «fiadores legais» em virtude de uma presunção de culpa funcional derivada da sua posição social (cf. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 1972, p. 299, e Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, p. 387).

Culpa que não tem como correlato o juízo de censura que funda a imputação subjectiva e o consequente dever de indemnizarem sede

de responsabilidade civil, baseado na comparação com o homem abstracto — art. 487º/2 do CCivil —, antes um outro, especificamente fiscal, sobre o comportamento do gestor nas suas relações com o fisco e na coerência da actuação profissional das tomadas de decisões gestonárias (neste sentido, cf. certa doutrina francesa apostada no tratamento dos contribuintes perante o fisco — «La Notion de Bonne Foi (. . .), de Emmanuel Kornprobst, 1980, p. 43 e sgs).

O interesse que os referidos preceitos previnem e protegem com o reforço da adstrição da responsabilidade pessoal dos gestores é o efectivo cumprimento dos débitos fiscais, cuja satisfação está incluída nas incumbências da gestão, «pelo que a inobservância dos comandos legais de gestão é de presumir como culposa, gerando, por isso, ilicitude, salvo se existir uma causa de justificação» (cf. Ac. do TC de 13.4.94, em DR II, de 9.11.94).

E, portanto, um interesse público, correspondente a um dever legal, que determina, que, ao lado do titular empresa ou sociedade, apareaça a suportar a respectiva responsabilidade um outro titular — o representante orgânico quando este enquadre a situação material que lhe é correlativa, isto é, exerça efectivamente as funções (cf. Ruy de Albuquerque e Meneses Cordeiro, em CTF, 334/336).

Ora, é neste quadro de responsabilidade e de culpa que surge a R a outorgar procuração a terceiro, a quem delega, autorizada pelo pacto social, «todos os poderes de gerência da sociedade executada» — item 5 do probatório.

Assente tal facto, não se pode afirmar que a condução dos negócios da sociedade, na forma concreta que tomou se deve directamente à oponente, pelo que esta não terá culpa, naquele referido sentido, da inobservância das obrigações tributárias impostas à sociedade.

Todavia, ao contratar com terceiro a prática da gestão da sociedade em seu nome e por sua conta (mandado com representação previsto nos arts. 1157º e 1178º do CCivil), a Rte ainda exerceu de facto a gerência por intermédio do mandatário, acumulando tal exercício com a gerência nominal derivada do pacto social.

Se o mandatário não cumpriu os deveres fiscais a que estava obrigado em vez da mandatária, esta incorre na responsabilidade *ex lege* e baseada na culpa funcional, como acima vai referido, como se fosse esta a exercer directamente a gestão, porquanto, e desde logo, o mandato, quanto aos actos tributários de natureza não pessoal (que são, em regra, os que o gestor desenvolve), é um mandato fiscal previsto nos arts. 9º do CPCÍ e 6º do CPT, que responsabiliza o contribuinte mandante (aliás exclusivamente, «sem prejuízo de este se fazer indemnizar pelo mandatário — cf. Alberto Xavier, ob. cit. p. 384).

Sem que se torne necessário, a acrescentar à culpa funcional (presumida) do gestor efectivo, outra qualquer culpa por parte da mandante, quer nas ordens ou instruções por esta dadas, quer na escolha do mandatário (*culpa in eligendo*), quer na vigilância ou fiscalização dos seus actos (*culpa in vigilando*), uma vez que a tais exigências é a lei estranha, como acontece, em geral, com a responsabilidade do comitente.

Por tudo, *in casu*, não releva, para arredar a responsabilidade pessoal da oponente, que ela não tivesse exercido no período em causa, de modo efectivo, as funções de gerência ou administração da sociedade executada, na medida em que mandou outro para o fazer em sua vez.

Entender doutro modo, traduzir-se-ia na frustração do fim legal e em prejuízo do interesse público tutelado pela responsabilização

de outros titulares nas obrigações tributárias das empresas e sociedades de responsabilidade limitada.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50 %.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Coeelho Dias* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Deserção do recurso por falta de alegações.

Doutrina que dimana da decisão:

Em recurso jurisdicional interposto em processo de oposição à execução fiscal, se o recorrente não apresentar as alegações juntamente com o requerimento de recurso, nem declarar a intenção de alegar no tribunal de recurso, nem alegar no prazo de 8 dias a contar da admissão do recurso, este deve ser julgado deserto no tribunal recorrido, nos termos do artº 171º, nº 4, do Código de Processo Tributário.

Recurso n.º 21 558. Recorrente: Cláudia Sofia Sisudo Machado de Castro; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

ACÓRDÃO

CLÁUDIA SOFIA SISUDO MACHADO DE CASTRO, residente na Rua Quinta das Palmeiras, nº 32, Oeiras, deduziu oposição à execução fiscal que contra ela foi promovida pela 1ª Repartição de Finanças de Oeiras, no Procº 1017845/95 e Apensos, para cobrança coerciva de uma dívida de imposto sobre as sucessões e doações.

Por sentença de fls. 52 e 53, o Mº Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente.

Não se conformando com a sentença, dela recorreu a oponente para este STA (fl. 57), sem ter logo apresentado alegações ou declarado que pretendia alegar no tribunal ad quem.

Admitido o recurso (fl. 58) e notificado o respectivo despacho (fl. 60), a recorrente não apresentou as alegações.

Remetido o processo para este STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto suscitou a questão prévia da deserção do recurso pelo facto de a recorrente não ter apresentado alegações no prazo legal na 1ª Instância, tendo em conta que não pediu para alegar neste STA.

Notificada, a recorrente opôs-se à questão prévia, alegando que o simples facto de não ter alegado no tribunal a quo significa que quis alegar no STA, o que substitui a declaração exigida pela lei.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Há duas teses neste STA sobre a apresentação de alegações de recurso jurisdicional em oposição fiscal: uma diz que o recorrente

tem de apresentar as alegações juntamente com o requerimento do recurso, nos termos do artº 356º, nº 1, do CPT, enquanto que outra diz que se aplica o artº 171º do CPT, nos termos do qual o recorrente pode alegar no prazo de 8 dias a contar da notificação da admissão do recurso, salvo se tiver declarado que pretende alegar no tribunal ad quem, caso em que alegará mais tarde, quando o recurso subir ao tribunal superior.

Seguindo qualquer destas teses, temos que a recorrente não respeitou a lei. Se se aplicar o artº 356º do CPT, não alegou juntamente com o requerimento de interposição do recurso. Se se aplicar o artº 171º, a recorrente, não tendo declarado a sua intenção de alegar no tribunal de recurso, devia ter alegado no prazo de 8 dias contados da notificação.

E não podemos sair disto: a recorrente ou alegava logo (artº 356º), ou declarava que tinha intenção de alegar no tribunal de recurso (artº 171º, nº 1), ou alegava no prazo de 8 dias a contar da notificação da admissão do recurso (artº 171º, nº 3).

Como não cumpru nada disto, vem a sanção no artº 171º, nº 4: **NA FALTA DE DECLARAÇÃO DA INTENÇÃO DE ALEGAR NOS TERMOS DO Nº 1 E NA FALTA DE ALEGAÇÕES (nos termos do nº 3), O RECURSO SERÁ LOGO JULGADO DESERTO NO TRIBUNAL RECORRIDO.**

A lei processual não admite excepções nem julgamentos segundo a equidade. A lei diz que o tribunal julgará logo deserto o recurso (será logo julgado deserto, diz a lei).

E o facto de a 1ª instância não ter logo julgado deserto o recurso não impede que este STA se substitua à 1ª instância e o julgue agora deserto, pois a decisão ou a sua falta na 1ª instância não vincula o tribunal de recurso (artº 687º, nº 4, do CPC).

Nestes termos, acordm os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia do Mº Pº e julgam deserto o recurso.

Custas pela recorrente, com 10.000\$00 de taxa de justiça.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *José Joaquim Almeida Lopes* — António José Pimpão — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *Manuel Duarte de Carvalho Júnior*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Oposição; fundamentos; falta de citação; factos extintivos ou modificativos da obrigação de imposto.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A falta de citação não constitui fundamento de oposição à execução.*
- II — Só os factos extintivos ou modificativos da obrigação de imposto constituem fundamento previsto na al. h) do nº 1 do art. 286 do C.P.T.*

RECURSO Nº 21.619 em que é **recorrente** José Manuel Garcia Correia e **recorrida** Fazenda Pública e de que foi **Relator o Exmº Sr. Consº Dr. FONSECA LIMÃO.**

José Manuel Garcia Correia, não se conformando com a decisão do T.T de 2ª Instância, a fls. 56 e seguintes, dele interpôs recurso para este STA, terminando as sua alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

”a) Independentemente de não estar previsto no art. 286º do CPT a falta ou nulidade da citação, atempadamente alegada, devia ser conhecida pelo douto Tribunal.

b) Que, não fazendo, ignorou e violou o disposto no arts. 195º nº 1 al. b) e nº 2 als. a) e d), 198º nº 1, 202º, 234º-A nºs 1 e 2 e 242º nº 1.

c) Sem embargo, foram alegados factos que consubstanciam oposição relevante, integrável no fundamento previsto na al. h) do art. 286º do CPT, que o indeferimento da oposição violou.

d) Devendo nesta conformidade ser revogado o douto Acórdão recorrido.”

O Exmº Magistrado do Mº Pº foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

1 - Na RF do 10º Bairro Fiscal de Lisboa foi instaurado em 12/2/92 o processo de execução fiscal nº 100136-1/92 contra José Manuel Garcia Correia, residente em Lisboa, para cobrança de dívida de IVA respeitante aos 3º e 4º trimestres de 1987, no valor de 8.661.113\$00.

2 - O executado recebeu o ”aviso-citação” documentado a fls. 6.

3 - E em 20/3/92 veio deduzir oposição a essa execução, alegando falta e nulidade da citação, duplicação de colecta, a impossibilidade em que estivera de apresentar documentos ao fisco por se encontrar então preso e o facto de nenhum funcionário ter comparecido no seu domicílio na ocasião (16/5/90, às 11.00 Horas), que lhe havia sido marcada para aí facultar a documentação.

Questões a decidir:

1 - A falta ou nulidade da citação é fundamento de oposição à execução fiscal ?

2 - A factualidade alegada, na parte em que se refere ” que o recorrente esteve preventivamente preso, o que o impediu de contactar e ser contactado pela Administração Fiscal não podendo por isso apresentar quaisquer documentos e que ninguém compareceu no seu domicílio na ocasião lhe havia sido marcada para aí facultar a documentação, que aliás estava apreendida pelo Ministério Público”, constitui fundamento previsto na al. h) do nº 1 do art. 276º do CP. Tributário?

A oposição à execução fiscal corresponde aos embargos de executado em processo civil, funciona como contestação àquela e destina-se a impugná-la.

Contudo, os respectivos fundamentos, são os taxativamente enumerados no art. 286º nº 1 do CP Tributário, o que, desde logo resulta da expressão ”só” constante do seu texto.

Ora, em parte alguma do referido preceito legal, se prevê a falta ou nulidade da citação para a execução como fundamento de oposição.

É certo, contudo, que, nos termos do art. 251º nº 1 al. a) do CPT, a falta de citação em processo de execução fiscal constitui nulidade insanável quando possa prejudicar a defesa do interessado.

Ora, tal vício, não só não foi alegado na execução fiscal e, a ter existido, não prejudicou a defesa do oponente pois que, atempadamente, deduziu a presente oposição.

Em suma a alegada falta de citação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal.

(Vide, neste sentido, os AC. STA de 9/4/86, BMJ 357/469, 12/2/92, rec. 13.667 e 29/10/96, rec. 20635).

Apreciamos agora a outra questão.

A alínea h) do art. 286º do CPT deve ser aproximada da alínea h) do art. 813º do CP Civil, no qual se prevê, como fundamento de oposição, qualquer facto extintivo ou modificativo da obrigação, desde que seja posterior ao encerramento da discussão no processo de declaração e se prove por documento.

Em direito fiscal, o processo administrativo gracioso culmina na liquidação do imposto, que é uma declaração de direitos tributários (v. Alf. José de Sousa e José da Silva Paixão, CPT, 2ª ed., pp. 579).

Por outro lado os títulos da cobrança são, para efeitos de cobrança coerciva, equiparados a decisão com trânsito em julgado (v. art. 235º do CPT).

Ora, os factos alegados na oposição - prisão preventiva do recorrente e falta de comparência do Fisco no seu domicílio em determinada data - não são obviamente, factos extintivos ou modificativos da obrigação de imposto.

Daí que não constituam fundamentos a integrar na al. h) do nº 1 do art. 286º do CP tributário.

Em suma, o recorrido não alegou, na oposição, fundamento taxativamente previsto no art. 286º do CPT.

Daí que aquela nunca pudesse proceder.

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

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

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *João Plácido da Fonseca Li-mão — Hermâni Marques da Silva Figueiredo.* — Tem voto de conformidade o Exmº Conselheiro Mendes Pimentel que não assina por não estar presente.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Fundamento. Matéria de facto. Incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *No concernente aos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, a competência do tribunal superior é determinada em função do fundamento do recurso respeitar «exclusivamente» a matéria de direito, ou não.*

2 — *E daí que, para esse efeito, importe tão-somente a matéria controvertida levada às conclusões da alegação do re-*

curso, pós é precisamente na divergência em relação ao decidido que o recurso encontra o seu fundamento.

3 — *Assim, incluída questão de facto no objecto do recurso, o fundamento deste não radica só no campo do direito, pelo que a o STA será incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de um tal recurso, cabendo essa competência ao TT de 2ª Instância (artºs 21º, nº 4, 32º, nº 1, b), e 41º, nº 1, a), do ETAF, e artº 167 do CPT).*

Recurso nº 21 641. Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mora, CRL; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exmº Conselheiro Dr. Santos Serra.

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

A Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mora, CRL, recorre do despacho do Meretíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (2º Juízo), de 22 de Janeiro de 1997, que indeferiu liminarmente os embargos de terceiro pela ora recorrente deduzidos por apenso à execução fiscal que, sob o nº 1082.4/92, corre termos, na Repartição de Finanças do 8º Bairro Fiscal de Lisboa, contra Manuel Lopes Godinho Rovisco e mulher, Maria de Fátima Martins Esquível Pereira Godinho Rovisco.

Na sua alegação de recurso está patente o quadro conclusivo de fls. 131 a 133, que se dá aqui por integralmente reproduzido e do qual se destaca o seguinte:

“1 — A Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Mora, CRL, adquiriu no dia 5 de Janeiro de 1995, por arrematação em hasta pública, a fracção autónoma designada pelas letras “BZ” do prédio inscrito sob o artº 1527º da freguesia de Nossa Senhora de Fátima do concelho de Lisboa e descrito na 2ª Conservatória do Registo Predial sob o nº 00032/11.03.88 “BZ” sito na Rua Sousa Lopes, Lote MNO fogo nº 1008 no 10º e 11º pisos e, bem assim, o estacionamento nº 62 do 1º piso;

2 — Algum tempo após, em data que não recorda, a C.C.A.M. de Mora tomou posse da dita fracção autónoma — habitação e garagem — praticando vários actos demonstrativos da aquisição que fizera, como sejam, a mudança das fechaduras das portas, o contacto com o porteiro, o pagamento do condomínio e, inclusive, o pagamento na Repartição de Finanças da contribuição autárquica, obstando à venda do imóvel por esse motivo em processo de execução fiscal a fim de poder logo que possível proceder à venda do mesmo para se ressarcir do montante despendido;

3 — Concomitantemente procedeu ao registo de propriedade a seu favor e aos cancelamentos dos ónus e encargos que incidiam sobre a referida fracção do imóvel;

.....;
6 — Por mera cautela, mas na expectativa de que o processo de execução findasse face às diligências que encetou para esse efeito, a C.C.A.M. de Mora deduziu embargos de terceiro a fim de defender da venda fiscal a posse que detinha;

.....;
11 — O douto despacho recorrido não aprecia devidamente a factualidade descrita e enferma de uma interpretação restritiva das diligências judiciais contra as quais o possuidor pode reagir;

12 — No caso “sub judice” a possuidora reagiu contra a venda iminente e desde há muito que detinha a posse do bem pretendido vender;

13 — O Mmo Juiz “a quo” não valorou devidamente a prova produzida por documentos e, ainda que não duvidasse da mesma, mal interpretou, com o devido respeito, o seu enquadramento temporal;

14 — Não se verifica nenhum dos pressupostos referidos no artº 474º do C.Civil (leia-se C.P.Civil) para que os embargos possam ser considerados liminarmente indeferidos;

15 — Nem se verificam quaisquer motivos susceptíveis de comprometer o êxito dos embargos;

.....;
17 — Assim sendo, deverá reparar-se o Agravo e, em consequência, revogar-se o despacho de indeferimento liminar recorrido, substituindo-se por outro que possibilite o deferimento dos embargos com as legais consequências . . .”.

Não houve contra-alegação.

O Meretíssimo Juiz sustentou o seu despacho.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público foi de parecer que “o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TT de 2ª Instância . . .”.

Ouidas as partes, apenas a Recorrente veio aos autos para considerar, em suma e conclusão, que “a questão prévia suscitada quanto à competência do Tribunal de recurso não terá razão de ser dado que se pretende obter uma decisão sobre uma questão de direito”.

E, aproveitando o ensejo, acrescentou a Recorrente: “Todavia, poder-se-ão considerar as Conclusões longas, deficientes e obscuras, pelo que se requer sejam admitidas novas Conclusões . . .”, as quais, efectivamente, foram apresentadas logo de seguida.

Posto isto, e colhidos que foram os vistos legais, cumpre decidir.

Começamos pela deduzida excepção da incompetência deste Tribunal, questão que, de resto, é de conhecimento oficioso e logra prioridade de apreciação sobre tudo o mais.

Pertinentemente, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (Decreto-Lei nº 129/84, de 27 de Abril) dispõe:

— “A Secção de Contencioso Tributário (do Supremo Tribunal Administrativo) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância . . .” (artº 21º, nº 4);

— “Compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer . . . dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito” [artº 32º, nº 1, alínea b)];

— “Compete ao Tribunal (Tributário de 2ª Instância) conhecer . . . dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na alínea b) do nº 1 do artº 32º [artº 41º, nº 1, alínea a)].

O conteúdo dos referenciados e transcritos preceitos foi vertido no artº 167º do Código de Processo Tributário (CPT), tal como segue:

“Das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, no prazo de oito dias, a interpor . . . para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso no mesmo prazo para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo”.

Do patenteado resulta que, no concernente aos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, a competência

do tribunal superior é determinada em função do recurso respeitar “exclusivamente” a matéria de direito, ou não.

E daí que, para esse efeito, importe tão-somente a matéria controvertida levada às conclusões da alegação do recurso — onde se fixa o objecto deste e se delimita o seu âmbito — pois é precisamente na divergência em relação ao decidido que o recurso encontra o seu fundamento.

De modo que uma tal tarefa, ditada pela necessidade de, antes do mais, fixar a medida da jurisdição, ou seja, a competência do tribunal de recurso em função do “quid disputam” exposto pelo recorrente (Ac. STA, de 7-11-1990, Rec. nº 12707), terá em vista apurar, apenas, se o recurso foi interposto “com exclusivo fundamento em matéria de direito”, ou não, ficando vedada, nesta sede averiguativa, a pronúncia acerca do mérito do recurso ou da justeza dos seus fundamentos, juízo que, obviamente, só caberá ao tribunal para tanto competente.

Em suma, a questão da competência hierárquica — prioritária em relação a tudo o mais — deve ser decidida abstraindo totalmente da solução de direito que o tribunal “ad quem” tomaria se fosse competente.

Mas, para além disto, algo haverá ainda a salientar, atenta a espécie vertente.

Como já foi dito, o objecto do recurso é fixado e o seu âmbito delimitado pelas conclusões da respectiva alegação, as quais, obviamente, têm de ser formuladas na minuta de recurso, pois, nos precisos termos do artº 690º, nº 1, do Código de Processo Civil “o recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão”.

Por outro lado, “quando as conclusões faltarem, sejam deficientes, obscuras, complexas ou nelas se não tenha procedido às especificações a que alude o nº 2 (daquele artº 690º), o relator deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las, esclarecê-las ou sintetizá-las, sob pena de não se conhecer do recurso, na parte afectada . . .” (nº 4 do mesmo artigo).

Por conseguinte, não sendo caso de formulação do referido convite, o recorrente não poderá substituir as conclusões constantes da alegação de recurso oportunamente apresentada.

Significando isto que, na hipótese concreta dos autos, não assumem qualquer relevância as “conclusões” insertas no instrumento que a Recorrente usou quando ouvida a propósito da questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

Pelo que apenas poderão ser valoradas as “conclusões” de fls. 131 a 133, aludidas no início do presente relatório.

Avancemos, portanto, neste caminho.

Ora, confrontando as apontadas conclusões da alegação de recurso com o despacho sob censura, vê-se que a Recorrente ataca esse despacho também no campo da factualidade que considera pertinente à adequada solução jurídica.

Na verdade, a Recorrente, para além de alegar factos que não foram considerados no despacho recorrido, critica a respectiva decisão da matéria de facto, como seguramente se alcança das conclusões 11ª e 13ª, cujo teor importa recordar:

“11 — O douto despacho recorrido não aprecia devidamente a factualidade descrita . . . ; e

“13 — O Mmo Juiz “a quo” não valorou devidamente a prova produzida por documentos e, ainda que não duvidasse da mesma, mal interpretou, com o devido respeito, o seu enquadramento temporal”.

De sorte que, instalada a controvérsia no ponto em evidência, o presente recurso tem por fundamento também matéria de facto, a cujo domínio pertence, como é sabido, quer os factos apurados, quer as ilações a extrair dos mesmos, quer ainda os juízos de valor sobre eles emitidos.

Consequentemente, de harmonia com as atrás citadas disposições legais, a competência para o conhecimento de um tal recurso — que, interposto de decisão de um tribunal tributário de 1ª instância, não versa “exclusivamente” matéria de direito — cabe ao Tribunal Tributário de 2ª Instância e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Perante o expandido, acorda-se em declarar esta Secção incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, sendo competente, para esse efeito, o Tribunal Tributário de 2ª Instância.

Custas pela Recorrente, com 20.000\$00 de taxa de justiça e 40% de procuradoria.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — Manuel Fernando dos Santos Serra (Relator) — Abílio Madeira Bordalo — António José Pimpão. — Foi presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa,

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

IMPOSTO DE COMPENSAÇÃO. PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CÓDIGO DE PROCESSO DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS. PROCEDIMENTO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO. LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO NO PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O procedimento judicial que o corpo do artº 115º do CPCI prevê que cesse com a morte do infractor ou por força de amnistia ou de prescrição, é só o procedimento penal-contravencional.*
- 2 — *Para a CRP é indiferente que a definição com força coerciva da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no nº 4 do seu artº 268º.*

3 — *Mantém-se em vigor (dentro dos limites definidos pelos artºs 2º e 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 20-A/90-01-15 e 11º do DL nº 154/91-04-23, nessa medida não viciados de inconstitucionalidade) a disposição do artº 34º do Regulamento do Imposto de Compensação de que se se extinguir, designadamente por prescrição, «o procedimento para aplicação da multa», o processo de transgressão prosseguirá «para arrecadação do imposto devido», isto é, para se definir por via judicial se o arguido é devedor do imposto de compensação.*

Recurso nº 21.856. Recorrente: FAZENDA PÚBLICA. Recorrido: MOCAR, S. A. Relator: Juiz Conselheiro CASTRO MARTINS.

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA SECÇÃO DE CONTECOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

1. A FAZENDA PÚBLICA (F.ª P.ª) recorre da Sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém de 22-11-96, lavrada a fls. 24-25 deste processo de transgressão fiscal ali instaurado (com o nº 642/86) contra a sociedade comercial MOCAR, S. A., com sede em Lisboa.

A rematar a sua alegação ofereceu a recorrente as seguintes conclusões:

- a) Em processo de transgressão fiscal a sentença deve conhecer do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto.
- b) A omissão de pronúncia sobre esse pedido constitui nulidade de, sentença, nos termos do artº 144º, nº 1, do CPT.
- c) Nos termos do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI), aprovado pelo DL nº 449/71-10-26, são devida custas.

d) Deve declarar-se nula a sentença recorrida, substituindo-a por outra em que se conheça do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto, juros e custas.

A arguida, ora recorrida, contra-alegou, dizendo de essencial:

- a) Ainda que se considere que a sentença recorrida não conheceu de todas as questões colocadas nos autos, a que determinaria a sua nulidade por omissão de pronúncia e a procedência do recurso nessa parte, «dai não resulta, nos termos defendidos pela recorrente, uma decisão que, sem mais, condene a arguida no pagamento do imposto, juros e custas», visto que, «ao conhecer da questão subjacente ao pagamento do imposto em causa, deve o Tribunal apreciar todas as questões colocadas, não só quanto à prescrição do imposto e juros mas também quanto a existência e exigibilidade do pagamento do imposto, que a recorrida pôs em causa nos autos».
- b) Improcede, assim, nesta parte, o recurso apresentado.

A fls. 47-48 o tribunal *a quo* sustentou a sentença recorrida. O magistrado do Ministério Público (Mº Pº) emitiu parecer (fls. 51-52) no sentido de o recurso ser provido, de harmonia com a jurisprudência deste STA.

2. Este processo sumário de transgressão fiscal foi instaurado com base em auto de notícia por falta de pagamento de imposto de compensação do 4º trimestre de 1982.

A sentença sob recurso julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial no termos do artº 27º, alínea b), do DL nº 433/82,

10-27, aplicável subsidiariamente conforme o artº 4º, n.º 2, do RJIF-NA; acrescentou que «no que diz respeito à obrigação de pagamento de imposto de compensação, não se verifica a sua prescrição, de natureza substantiva»; e decidiu que, julgado prescrito o procedimento judicial, este processo devia ser dado por findo.

A Fª Pª, na alegação deste recurso, não discorda da extinção, por prescrição, da responsabilidade penal, só impugnando a decisão quanto à parte em que a instância se absteve de condenar a arguida no pagamento quer de custas quer do imposto de compensação (só pode dever-se a lapso a referência da recorrente a juros, aqui não pedidos), o que, segundo a mesma recorrente, constitui omissão de pronúncia.

3. Não ocorre, porém, a nulidade de omissão de pronúncia porquanto a sentença apreciou esta questão decidindo não se verificar a prescrição da obrigação de pagamento de imposto, embora tenha ordenado o arquivamento dos autos por considerar prejudicada a sua competência para conhecer dessa responsabilidade tributária da arguida, visto entender que, julgado prescrito o procedimento judicial, este processo tinha de ser dado por findo.

Portanto o vício em que a sentença incorreu não é o de nulidade por omissão de pronúncia mas, porventura, o de violação de lei, questão que passamos a apreciar.

3.1. Este STA tem repetida e unanimemente decidido que preceitos como os dos artºs 115º do CPCi e 27º do DL 433/82 só se referem ao procedimento penal (ou contravencional ou contra-ordenacional).

E de manter esta jurisprudência: tais normas só têm em vista a extinção da responsabilidade penal por morte do infractor, por amnistia ou por prescrição.

Além de essas normas não curarem da prescrição da obrigação fiscal, também não se lhes pode atribuir a intenção de definir as causas de extinção do procedimento judicial destinado a apurar a respectiva responsabilidade obrigacional nos casos em que tal apuramento esteja a ser efectuado em processo de transgressão fiscal por imposição de preceitos especiais de certos códigos tributários em conjugação com os artºs 104º, alínea a), 117º e 126º do CPCi que a jurisprudência uniforme deste STA tem vindo a considerar res-salvados, relativamente aos factos de pretérito, pelos artºs 2º e 5º, nº 2, do DL 20-A/90, e 11º, in fine, do DL 154/91, justamente, nessa medida, julgados na ofensivos da CRP.

Dispõem tais normas especiais que em determinadas situações contravencionais terá de ser judicial e sob a forma de sentença a proferir em processo de transgressão nos termos para este previstos no CPCi o acto que há-de definir com força coerciva concreta obrigação do imposto; e algumas delas até prevêem que, mesmo se ou quando extinto «o procedimento para aplicação da multa», o processo de transgressão instaurará ou prosseguirá «para arrecadação do imposto devido».

E não é defensável atribuir ao corpo do artº 115º do CPCi a intenção de revogar tais preceitos, até porque em alguns casos e entre eles, como veremos, o *sub judice* - elas são posteriores a esse texto legal, que vem da primitiva redacção do CPCi.

Ora à CRP é indiferente que a definição, com força coerciva, da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no nº 4 do seu artº 268º.

3.2. É, pois, à luz desta doutrina e de tais normas especiais que existam para esta transgressão ao Regulamento do Imposto de Com-

pensação (RIC) aprovado pelo DL nº 354-A/82-09-04 que a questão *sub judice* terá de ser apreciada.

Ora o artº 34º do RIC, que é posterior ao CPCi, dispõe que em casos como o *sub judice*, se se extinguir «o procedimento para aplicação da multa», o processo de transgressão prosseguirá «para arrecadação do imposto devido».

3.3. É assim clara e constitucionalmente legítima a opção do legislador em favor da definição concreta do imposto, em casos como o dos autos, por via judicial e através do processo de transgressão previsto no CPCi, ainda que depois da sua instauração se venha a extinguir por prescrição, como foi aqui o caso, o procedimento - e portanto e responsabilidade - penal.

Como sustenta o Mº Pº a fls. 51 vº, trata-se de regimes fiscais especiais de definição e cobrança do imposto, que prevalecem quer sobre normas gerais de processo penal sobre a matéria (cfr. artº 7º, nº 3, do Código Civil) quer sobre outros preceitos de natureza fiscal que hoje prevêem (mas que não são aplicáveis a estes factos de pretérito) - ou que já ao tempo previam, mas para outros impostos - a sua definição e cobrança fora do processo de transgressão.

4. Quanto à condenação em custas, já o recurso não merece provimento.

Na verdade, tendo-se decidido o arquivamento do processo sem qualquer condenação, não havia lugar a custas a pagar pela arguida.

5. Também improcede a pretensão da recorrente de que este STA proceda ao imediato julgamento da questão da responsabilidade pelo imposta substituindo-se às instâncias e condenando desde já a arguida no seu pagamento: para além de ainda não se encontrar fixada a matéria de facto necessária para o efeito e não poder ser esta Secção do STA a fixá-la neste processo (cfr. artº 21º, nº 4, do ETAF), sempre seria vedado a este tribunal de revista substituir-se assim à 1ª Instância privando as partes da possibilidade de terem ao menos dois graus de jurisdição (como decorre do disposto no artº 762º, nºs 1 e 2, do CPCivil, o artº 753º do mesmo diploma não é aplicável a este recurso *per saltum*, a processar como agravo em processo civil, conforme determina o artº 257º do CPCi).

6. Assim, este processo de transgressão tem de prosseguir na 1ª instância para aí se definir por via judicial se a arguida é devedora do referido imposto de compensação.

Por isso, dando-se provimento parcial ao recurso, nos termos acima expostos, revoga-se, na parte aqui impugnada, excepto quanto a custas, a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que no caso caiba, dentro dos trâmites do processo sumário de transgressão previsto no CPCi, com vista ao conhecimento daquele pedido de condenação em imposto de compensação, se outro obstáculo, diferente do ora removido, não houver, ocasião em que se decidirá se, face a essa nova decisão da instância, aí são devidas custas.

Não são devidas custas neste STA, por força das isenções consagradas nos artºs 2º e 3º da Tabela e tendo em atenção que o recurso improcedeu na parte em que a ora recorrida se lhe opôs.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Castro Martins* (Relator) — *Santos Serra* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

IMPOSTO DE COMPENSAÇÃO. PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CÓDIGO DE PROCESSO DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS. PROCEDIMENTO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO. LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO NO PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O procedimento judicial que o corpo do artº 115º do CPCI prevê que cesse com a morte do infractor ou por força de amnistia ou de prescrição, é só o procedimento penal-contravencional.*
- 2 — *Para a CRP é indiferente que a definição com força coerciva da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no n.º 4 do seu artº 268º.*
- 3 — *Mantém-se em vigor (dentro dos limites definidos pelos artigos 2º e 5º, n.º 2, do DL n.º 20-A/90-01-15 e 11º do DL n.º 154/91-04-23, nessa medida não viciados de inconstitucionalidade) a disposição do artº 34º do Regulamento do Imposto de Compensação de que se se extinguir, designadamente por prescrição, "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão prosseguirá "para arrecadação do imposto devido", isto é, para se definir por via judicial se o arguido é devedor do imposto de compensação.*

Recurso nº 21.864. Recorrente: FAZENDA PÚBLICA. Recorrido: MANUEL PEDRO. Relator: Juiz Conselheiro CASTRO MARTINS.

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA SECÇÃO DE CONTENTIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

1. A FAZENDA PÚBLICA (Fª Pª) recorre da Sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém de 9-12-96, lavrada a fls. 25-26 deste processo de transgressão fiscal ali instaurado (com o nº 560/84) contra MANUEL PEDRO, residente em Santarém.

A rematar a sua alegação ofereceu as seguintes conclusões:

- a) Em processo de transgressão fiscal a sentença deve conhecer do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto.
- b) A omissão de pronúncia sobre esse pedido constitui nulidade de sentença, nos termos do artº 144º, nº 1, do CPT.
- c) Nos termos do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI), aprovado pelo DL nº 449/71-10-26, são devidas custas.

d) Deve declarar-se nula a sentença recorrida, substituindo-a por outra em que se conheça do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto, juros e custas.

Não houve contra-alegação.

A fls. 38-39 o tribunal *a quo* sustentou a sentença recorrida. O magistrado do Ministério Público (Mº Pº) emitiu parecer (fls. 42-43) no sentido de o recurso ser provido, de harmonia com a jurisprudência deste STA.

2. Este processo sumário de transgressão fiscal foi instaurado com base em auto de notícia por falta de pagamento de imposto de compensação dos 3º e 4º trimestres de 1982 e do 1º trimestre de 1983.

A sentença julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial nos termos do artº 27º, al. b), do DL nº 433/82-10-27, aplicável subsidiariamente conforme o artº 4º, nº 2, do RJIFNA; e acrescentou que "no que diz respeito à obrigação de pagamento de imposto, não se verifica a sua prescrição, de natureza substantiva", mas que, julgado prescrito o procedimento judicial, "o processo deve dar-se por findo, visto ter deixado de existir a causa que lhe deu origem e a mantinha em curso", razão por que ordenou o seu arquivamento.

A Fª Pª, na alegação deste recurso, não discorda da extinção, por prescrição, da responsabilidade penal, só impugnando a decisão quanto à parte em que a instância se absteve de condenar a arguida no pagamento quer de custas quer do imposto de compensação (só pode dever-se a lapso a referência da recorrente a juros, aqui não pedidos), o que, segundo a mesma recorrente, constitui omissão de pronúncia.

3. Não ocorre, porém, a nulidade de omissão de pronúncia porque a sentença apreciou esta última questão decidindo não se verificar a prescrição da obrigação de pagamento de imposto, embora tenha ordenado o arquivamento dos autos por considerar prejudicada a sua competência para conhecer dessa responsabilidade tributária da arguida visto entender que, julgado prescrito o procedimento judicial, este processo tinha de ser dado por findo.

Portanto o vício em que a sentença incorreu não é o de nulidade por omissão de pronúncia mas, porventura, o de violação de lei, questão que passamos a apreciar.

3.1. Este STA tem repetida e unanimemente decidida que preceitos como os dos artºs 115º do CPCI e 27º do DL 433/82 só se referem ao procedimento penal (ou contravencional ou contra-ordenacional).

É de manter esta jurisprudência: tais normas só têm em vista a extinção da responsabilidade penal por morte do infractor, por amnistia ou por prescrição; e, além de elas não curarem da prescrição da obrigação fiscal, também não se lhes pode atribuir a intenção de definir as causas de extinção do procedimento judicial destinado a apurar a responsabilidade obrigacional nos casos em que tal apuramento esteja a ser feito em processo de transgressão fiscal por imposição de preceitos especiais de certos códigos tributários em conjugação com os artºs 104º, al. a), 117º e 126º do CPCI que a jurisprudência uniforme deste STA tem vindo a considerar ressalvados, relativamente aos factos de pretérito, pelos artºs 2º e 5º, nº 2, do DL 20-A/90, e 11º, in fine, do DL 154/91, justamente, nessa medida, julgados não ofensivos da CRP.

Dispõem tais preceitos especiais que em certas situações contravencionais terá de ser judicial e sob a forma de sentença a proferir em processo de transgressão nos termos para este previstos no CPCI o acto que há-de definir com força coerciva a concreta obrigação do imposto; e algumas delas até prevêm que, mesmo se ou quando

extinto "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão se instaurará ou prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

E não é defensável atribuir ao corpo do artº 115º do CPCI a intenção de revogar tais preceitos, até porque em alguns casos - e entre eles, como veremos, o *sub judice* - elas são posteriores a esse texto legal, que vem da primitiva redacção do CPCI.

Ora à CRP é indiferente que a definição, com força coerciva, da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no nº 4 do seu artº 268º.

3.2. É à luz desta doutrina e de tais normas especiais que existam para esta transgressão ao Regulamento do Imposto de Compensação (RIC) aprovado pelo DL nº 354-A/82, 09-04 que a questão *sub judice* terá de ser apreciada.

Ora o artº 34º do RIC, que é posterior ao CPCI, dispõe que em casos como o *sub judice*, se se extinguir "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

3.3. É assim clara e constitucionalmente legítima a opção do legislador em favor da definição concreta do imposto, em casos como o dos autos, por via judicial e através do processo de transgressão previsto no CPCI, ainda que depois da sua instauração se venha a extinguir por prescrição, como foi aqui o caso, o procedimento - e portanto a responsabilidade - penal.

Como sustenta o Mº Pº a fls. 42 vº, trata-se de regimes fiscais especiais de definição e cobrança do imposto, que prevalecem quer sobre normas gerais de processo penal sobre a matéria (cfr. artº 7º, nº 3, do Código Civil) quer sobre outros preceitos de natureza fiscal que hoje prevêem (mas que não são aplicáveis a estes factos de pretérito) - ou que já ao tempo previam, mas **para outros impostos** a sua definição e cobrança fora do processo de transgressão.

4. Quanto à condenação em custas, já o recurso não merece provimento.

Na verdade, tendo-se decidido o arquivamento do processo sem qualquer condenação, não havia lugar a custas a pagar pela arguida.

5. Também improcede a pretensão da recorrente de que este STA proceda ao imediato julgamento da questão da responsabilidade pelo imposto substituindo-se às instâncias e condenando desde já a arguida no seu pagamento: para além de ainda não se encontrar fixada a matéria de facto necessária para o efeito e não poder ser esta Secção do STA a fixá-la neste processo (cfr. artº 21º, nº 4, do ETAF), sempre seria vedado a este tribunal de revista substituir-se assim à 1ª instância privando as partes da possibilidade de terem ao menos dois graus de jurisdição (como decorre do disposto no artº 762º, nºs 1 e 2, do CPCivil, o artº 753º do mesmo diploma não é aplicável a este recurso *per saltum*, a processar como agravo em processo civil, conforme determina o artº 257º do CPCI).

6. Assim, este processo de transgressão tem de prosseguir na 1ª instância para aí se definir por via judicial se a arguida é devedora do referido imposto de compensação.

Por isso, dando-se provimento parcial ao recurso, nos termos acima expostos, revoga-se, na parte aqui impugnada, excepto quanto a custas, a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que no caso caiba, dentro dos trâmites do processo sumário de transgressão previsto no CPCI, com vista ao conhecimento daquele pedido de condenação em imposto de compensação, se outro obstáculo, diferente

do ora removida, não houver, ocasião em que se decidirá se, face a essa nova decisão da instância, aí são devidas custas.

Não são devidas custas neste STA, por força das isenções conagradas nos artºs 2º e 3º da Tabela.

Lisboa, 2 de Julho de 2000. - *Agostinho Castro Martins - Manuel Fernando dos Santos Serra - José Joaquim Almeida Lopes*. - Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão fiscal. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Prosseguimento dos autos no tribunal para se conhecer do imposto neles "liquidado".

Doutrina que dimana da decisão:

I — Em processo de transgressão regulado no C.P.C.I., ainda que se declare extinto o procedimento judicial, por prescrição, quanto à infracção nele perseguida, deve conhecer-se do imposto e eventuais juros compensatórios no mesmo "liquidados" e exigidos ao infractor, prosseguindo o processo seus termos no tribunal para tal efeito.

II — Tal procedimento é inequivocamente imposto pelas atinentes normas processuais daquele diploma e pelos diversos códigos fiscais.

RECURSO Nº 21.879 em que é **recorrente** Fazenda Pública e **recorrido** Entrepasto Comercial - Veículos e Máquinas, SARL, e de que foi **Relator o Exmº Sr. Consº Dr. COELHO DIAS**.

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

1 - A Fazenda Pública recorre da decisão de fls. 27, proferida nestes autos de transgressão contra "Entrepasto Comercial - Veículos e Máquinas, SARL", na qual se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial, ordenando-se o arquivamento dos autos, concluindo, em síntese, na alegação de recurso, que ocorrera omissão de pronúncia, por falta de decisão sobre o pedido de condenação no imposto, e ainda que, contrariamente ao decidido na sentença, eram devidas custas.

Pede, por isso, com o provimento do recurso, se anule a decisão recorrida e se substitua por outra que conheça do pedido de condenação da arguida no pagamento do imposto, juros e custas.

1.1 - O Mmº Juiz sustentou o decidido.

1.2 - O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA, emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, baseado nos textos legais aplicáveis e na jurisprudência deste Tribunal.

1.3 - Com dispensa de vistos, vem o processo à conferência para decisão.

2 - Não ocorre a invocada omissão de pronúncia, dado que, face ao teor da decisão proferida e ao estado dos autos, naquela se deu por findo o processo, implicitamente se decidindo não competir ao tribunal conhecer do imposto e juros, conforme, aliás, se confirma no despacho de sustentação, improcedendo, pois, a arguida nulidade.

E, conforme tem sido, uniformemente, decidido por este Supremo Tribunal Administrativo, prescrito o procedimento judicial quanto à infracção, os processos de transgressão devem prosseguir, no tribunal, para se conhecer do imposto e eventuais juros compensatórios, neles exigidos, entendimento este claramente imposto pelas atinentes normas fiscais, quer do CPCI - artsº 104º, a), 105º, 117º, 126º, 138º e 139º - quer dos diversos Códigos - artsº 116º e 170º, do C. Sisa, 103º, do CI. Complementar, 89º, do CI. Capitais, 74º, do CI. Profissional, e 34º e 30º dos Regulamentos Imp. Compensação e sobre veículos; o processo de transgressão era instaurado, também, em tais casos, para obter a condenação no pagamento do imposto em falta, e ainda que extinto o procedimento para aplicação da multa, prosseguia aquele seus termos para "arrecadação" do tributo - imposto de compensação, no caso dos autos.

A cessação do procedimento judicial reportava-se, apenas, à infracção perseguida nos autos, pois o processo de transgressão quanto ao imposto, consubstanciava um processo declarativo, uma acção de condenação, visando definir a obrigação do seu pagamento pelo contribuinte faltoso, de natureza jurisdicional, portanto, e que consequentemente, não podia, nem pode, correr termos na repartição de finanças (cfr. A. Xavier, "Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário", pg. 116, Cardoso da Costa, "Curso..." pg. 320, Sá Gomes "Direito Penal Fiscal", C. T. F., Cadernos, 128, pg. 405, Laurentino Araújo, "Processo de Transgressão", pgs. 14 e 85, R. Carvalho e R. Pardal, "CPCI ..." pg. 128, nota 1, e A. Sousa e S. Paixão, "CPCI ...", 2ª ed. pgs. 334 e segs.).

3 - Pelo exposto, concede-se provimento ao recurso e revoga-se, em parte, a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos no tribunal "a quo", para se conhecer do imposto, nos mesmos exigido, oportunidade essa em que caberá ajuizar sobre se então serão devidas custas.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *João José Coelho Dias — Benjamim Silva Rodrigues — João Plácido da Fonseca Limão.* — Fui presente: *António Mota Salgado.*

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão fiscal. Extinção de procedimento judicial. Prescrição. Prosseguimento dos autos no tribunal para se conhecer do imposto neles "liquidado".

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Em processo de transgressão regulado no C.P.C.I., ainda que se declare extinto o procedimento judicial, por prescrição, quanto à infracção nele perseguida, deve conhecer-se do imposto e eventuais juros compensatórios no mesmo "liquidados" e exigidos ao infractor, prosseguindo o processo seus termos no tribunal para tal efeito.*

II — *Tal procedimento é inequivocamente imposto pelas atinentes normas processuais daquele diploma e pelos diversos códigos fiscais.*

RECURSO N.º 21.882 em que é **recorrente** Fazenda Pública e **recorrido** Alfredo da Silva Leitão & Filhos, Lda, e de que foi **Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. COELHO DIAS.**

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

1 - A Fazenda Pública recorre da decisão de fls. 30, proferida nestes autos de transgressão contra "Alfredo da Silva Leitão & Filhos, Lda", na qual se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial, ordenando-se o arquivamento dos autos, concluindo, em síntese, na alegação de recurso, que ocorreria omissão de pronúncia, por falta de decisão sobre o pedido de condenação no imposto, e ainda que, contrariamente ao decidido na sentença, eram devidas custas.

Pede, por isso, com o provimento do recurso, se anule a decisão recorrida e se substitua por outra que conheça do pedido de condenação da arguida no pagamento do imposto, juros e custas.

1.1 - O Mm.º Juiz sustentou o decidido.

1.2 - O Exm.º Magistrado do M.ºP.º, junto deste STA, emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, excepto quanto à questão da condenação em custas, improcedendo, embora, a arguida nulidade da decisão.

1.3 - Com dispensa de vistos, vem o processo à conferência para decisão.

2 - Não ocorre a invocada omissão de pronúncia, dado que, face ao teor da decisão proferida e ao estado dos autos, naquela se deu por findo o processo, implicitamente se decidindo não competir ao tribunal conhecer do imposto e juros, conforme, aliás, se confirma no despacho de sustentação, improcedendo, pois, a arguida nulidade.

E, conforme tem sido, uniformemente, decidido por este Supremo Tribunal Administrativo, prescrito o procedimento judicial quanto à infracção, os processos de transgressão devem prosseguir, no tribunal, para se conhecer do imposto e eventuais juros compensatórios, neles exigidos, entendimento este claramente imposto pelas atinentes normas fiscais, quer do CPCI - artsº 104º, a), 105º, 117º, 126º, 138º e 139º - quer dos diversos Códigos - artsº 116º e 170º, do C. Sisa, 103º, do CI. Complementar, 89º, do CI. Capitais, 74º, do CI. Profissional, e 34º e 30º dos Regulamentos Imp. Compensação e sobre veículos; o processo de transgressão era instaurado, também, em tais casos, para obter a condenação no pagamento do imposto em falta, e ainda que extinto o procedimento para aplicação da multa, prosseguia aquele seus termos para "arrecadação" do tributo - imposto de compensação, no caso dos autos.

A cessação do procedimento judicial reportava-se, apenas, à infracção perseguida nos autos, pois o processo de transgressão quanto ao imposto, consubstanciava um processo declarativo, uma acção de condenação, visando definir a obrigação do seu pagamento pelo contribuinte faltoso, de natureza jurisdicional, portanto, e que consequentemente, não podia, nem pode, correr termos na repartição de finanças (cfr. A. Xavier, "Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário", pg. 116, Cardoso da Costa, "Curso..." pg. 320, Sá Gomes "Direito Penal Fiscal", C. T. F., Cadernos, 128, pg. 405, Laurentino Araújo, "Processo de Transgressão", pgs. 14 e 85, R. Carvalho e R. Pardal, "CPCI ..." pg. 128, nota 1, e A. Sousa e S. Paixão, "CPCI ...", 2ª ed. pgs. 334 e segs.).

3 - Pelo exposto, concede-se provimento ao recurso e revoga-se, em parte, a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos no tribunal "a quo", para se conhecer do imposto, nos mesmos exigido, oportunidade essa em que caberá ajuizar sobre se então serão devidas custas.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João Plácido da Fonseca Lima*. — Fui presente: *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

IMPOSTO DE COMPENSAÇÃO. PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CÓDIGO DE PROCESSO DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS. PROCEDIMENTO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO. LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO NO PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O procedimento judicial que o corpo do artº 115º do CPCI prevê que cesse com a morte do infractor ou por força de amnistia ou de prescrição, é só o procedimento penal-contravencional.*
- 2 — *Para a CRP é indiferente que a definição com força coerciva da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no nº 4 do seu artº 268º.*
- 3 — *Mantém-se em vigor (dentro dos limites definidos pelos artigos 2º e 5º, nº 2, do DL nº 20-A/90-01-15 e 11º do DL nº 154/91-04-23, nessa medida não viciados de inconstitucionalidade) a disposição do artº 34º do Regulamento do Imposto de Compensação de que se se extinguir, designadamente por prescrição, "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão*

prosseguirá "para arrecadação do imposto devido", isto é, para se definir por via judicial se o arguido é devedor do imposto de compensação.

Recurso nº 21.889. Recorrente: FAZENDA PÚBLICA. Recorrido: OLIVEIRA, LDA. Relator: Juiz Conselheiro CASTRO MARTINS.

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

1. A FAZENDA PÚBLICA (Fª Pª) recorre da Sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém de 22-11-96, lavrada a fls. 23-24 deste processo de transgressão fiscal ali instaurado (com o nº 263/86) contra a sociedade comercial OLIVEIRA, LDA, com sede em Santarém.

A rematar a sua alegação ofereceu as seguintes conclusões:

- a) Em processo de transgressão fiscal a sentença deve conhecer do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto.
- b) A omissão de pronúncia sobre esse pedido constitui nulidade de sentença, nos termos do artº 144º, nº 1, do CPT.
- c) Nos termos do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI), aprovado pelo DL nº 449/71, 10-26, são devidas custas.
- d) Deve declarar-se nula a sentença recorrida, substituindo-a por outra em que se conheça do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto, juros e custas.

Não houve contra-alegação.

A fls. 37-38 o tribunal *a quo* sustentou a sentença recorrida.

O magistrado do Ministério Público (Mº Pº) emitiu parecer (fls. 41-42) no sentido de o recurso ser provido, de harmonia com a jurisprudência deste STA.

2. Este processo sumário de transgressão fiscal foi instaurado com base em auto de notícia por falta de pagamento de imposto de compensação do 4º trimestre de 1982.

A sentença sob recurso julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial nos termos do artº 27º, alínea b), do DL nº 433/82-10-27, aplicável subsidiariamente conforme o artº 4º, nº 2, do RJFNA; acrescentou que "no que diz respeito à obrigação de pagamento de imposto de compensação, não se verifica a sua prescrição, de natureza substantiva"; e decidiu que, julgado prescrito o procedimento judicial, este processo devia ser dado por findo.

A Fª Pª, na alegação deste recurso, não discorda da extinção, por prescrição, da responsabilidade penal, só impugnando a decisão quanto à parte em que a instância se absteve de condenar a arguida no pagamento quer de custas quer do imposto de compensação (só pode dever-se a lapso a referência da recorrente a juros, aqui não pedidos), a que, segundo a mesma recorrente, constitui omissão de pronúncia.

3. Não ocorre, porém, a nulidade de omissão de pronúncia porquanto a sentença apreciou esta questão decidindo não se verificar a prescrição da obrigação de pagamento de imposto, embora tenha ordenado o arquivamento dos autos por considerar prejudicada a sua competência para conhecer dessa responsabilidade tributária da arguida, visto entender que, julgado prescrito o procedimento judicial, este processo tinha de ser dado por findo.

Portanto o vício em que a sentença incorreu não é o de nulidade por omissão de pronúncia mas, porventura, o de violação de lei, questão que passamos a apreciar.

3.1. Este STA tem repetida e unanimemente decidido que preceitos como os dos artºs 115º do CPCI e 27º do DL 433/82 só se referem ao procedimento penal (ou contravencional ou contra-ordenacional).

É de manter esta jurisprudência: tais normas só têm em vista a extinção da responsabilidade penal por morte do infractor, por amnistia ou por prescrição.

Além de essas normas não curarem da prescrição da obrigação fiscal, também não se lhes pode atribuir a intenção de definir as causas de extinção do procedimento judicial destinado a apurar a respectiva responsabilidade obrigacional nos casos em que tal apuramento esteja a ser efectuado em processo de transgressão fiscal por imposição de preceitos especiais de certos códigos tributários em conjugação com os artºs 104º, alínea a), 117º e 126º do CPCI que a jurisprudência uniforme deste STA tem vindo a considerar res-salvados, relativamente aos factos de pretérito, pelos artºs 2º e 5º, nº 2, do DL 20-A/90, e 11º, in fine, do DL 154/91, justamente, nessa medida, julgados não ofensivos da CRP.

Dispõem tais normas especiais que em determinadas situações contravencionais terá de ser judicial e sob a forma de sentença a proferir em processo de transgressão nos termos para este previstos no CPCI o acto que há-de definir com força coerciva a concreta obrigação do imposto; e algumas delas até prevêem que, mesmo se ou quando extinto "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão se instaurará ou prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

E não é defensável atribuir ao corpo do artº 115º do CPCI a intenção de revogar tais preceitos, até porque em alguns casos - e entre eles, como veremos, o *sub judice* - elas são posteriores a esse texto legal, que vem da primitiva redacção do CPCI.

Ora à CRP é indiferente que a definição, com força coerciva, da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no nº 4 do seu artº 268º.

3.2. É, pois, à luz desta doutrina e de tais normas especiais que existam para esta transgressão ao Regulamento do Imposto de Compensação (RIC) aprovado pelo DL nº 354-A/82, 09-04 que a questão *sub judice* terá de ser apreciada.

Ora a artº 34º do RIC, que é posterior ao CPCI, dispõe que em casos como o *sub judice*, se se extinguir "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

3.3. É assim clara e constitucionalmente legítima a opção do legislador em favor da definição concreta do imposto, em casos como o dos autos, por via judicial e através do processo de transgressão previsto no CPCI, ainda que depois da sua instauração se venha a extinguir por prescrição, como foi aqui o caso, o procedimento - e portanto a responsabilidade - penal.

Trata-se de regimes fiscais especiais de definição e cobrança do imposto, que prevalecem quer sobre normas gerais de processo penal sobre a matéria (cfr. artº 7º, nº 3, do Código Civil) quer sobre outros preceitos de natureza fiscal que hoje prevêem (mas que não são aplicáveis a estes factos de pretérito) - ou que já ao tempo previam,

mas para outros impostos - a sua definição e cobrança fora do processo de transgressão.

4. Quanto à condenação em custas, já o recurso não merece provimento.

Na verdade, tendo-se decidido o arquivamento do processo sem qualquer condenação, não havia lugar a custas a pagar pela arguida.

5. Assim, este processo de transgressão tem de prosseguir para se definir por via judicial se a arguida é devedora do referido imposto de compensação.

Por isso, dando-se provimento parcial ao recurso, nos termos acima expostos, revoga-se, na parte aqui impugnada, excepto quanto a custas, a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que no caso caiba, dentro dos trâmites do processo sumário de transgressão previsto no CPCI, com vista ao conhecimento daquele pedido de condenação em imposto de compensação, se outro obstáculo, diferente do ora removido, não houver, ocasião em que se decidirá se, face a essa nova decisão da instância, aí são devidas custas.

Não são devidas custas neste STA (cfr. artº 3º da Tabela).

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - *Agostinho Castro Martins* - *Manuel Fernando dos Santos Serra* - *José Joaquim Almeida Lopes*. - Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Julgamento do pedido de condenação do imposto liquidado no processo.

Doutrina que dimana da decisão:

Mesmo que declarado extinto, por prescrição, o procedimento judicial exercido no processo de transgressão por qualquer infracção fiscal, deve conhecer-se nele do imposto nele liquidado, por este ser um outro e diferente objecto processual, legalmente cumulado no processo.

Processo nº 21895, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Guilherme Marques Conde. Relator o Juiz Conselheiro Benjamin Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1 - O Ex.mo Representante da Fazenda Pública, dizendo-se inconformado com o segmento da sentença de 96.11.22 do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém que decidiu não conhecer do imposto de compensação liquidado no processo sumário de transgressão movido contra *Guilherme Marques Conde*, com os demais sinais dos autos, não obstante considerar não se verificar a sua prescrição

de natureza substantiva (a recorrente aceitou a parte da decisão em que se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial pelas infracções nele acusadas), dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua anulação e a revogação quanto à não tributação nas custas do processo nela determinada.

2 - Estribou-se o julgado, essencialmente, na consideração de que, tendo o processo de transgressão como finalidade própria o apuramento dos factos contravencionais às leis fiscais e a sua penalização, e de que, verificando-se a excepção peremptória (pressuposto processual negativo) da prescrição do procedimento judicial relativo às infracções, não havia que conhecer do imposto por tal excepção obstar ao conhecimento do fundo e gerar o arquivamento dos autos.

3 - Contra o decidido, a recorrente pretexta, em síntese, que a sentença sofre da nulidade do n.º 1 do artigo 144.º do C.P.T. por esta não se ter pronunciado quanto à liquidação do imposto cujo pedido de condenação era feito no processo e cujo conhecimento na mesma sede se encontra salvaguardado nos artigos 2.º e 5.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (que aprovou o RJIFNA) e no artigo 11.º, parte final do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, ao contemplar a manutenção do direito contravencional anterior quanto às infracções fiscais ocorridas sob a sua vigência e finalmente que, encontrando-se também em vigor o Regul. das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, se deveria ter condenado o arguido nas custas.

4 - O Meritíssimo Juiz sustentou o julgado abonando-se, essencialmente, em três ideias-rectoras.

A primeira reproduz o citado fundamento da decisão de que, segundo o regime do processo penal, a prescrição do procedimento judicial se consubstancia numa excepção peremptória (pressuposto processual negativo) que obsta à apreciação da matéria de fundo e gera o arquivamento do processo; a segunda é a de que o regime do artigo 122.º do C.I. de Transacções, após a redacção do Decreto-Lei n.º 374-B/79, que desligou a liquidação do imposto do processo de transgressão, constitui expressão de uma regra geral e, finalmente, a de que, segundo o novo regime do processo de transgressão aprovado pelo Decreto-Lei n.º 17/91, de 10 de Janeiro, o objecto do processo só pode reduzir-se ao apuramento e eventual sancionamento pelas respectivas infracções, não permitindo, por exemplo, a dedução do pedido cível de indemnização (artigo 9.º n.º 3), e tal diploma revogou tacitamente todas as normas do C.P.C. Impostos que consagravam a possibilidade de conhecimento da obrigação de imposto.

5 - Não houve contra-alegações.

6 - O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, não pela procedência do fundamento da nulidade da sentença, dado que o juiz havia decidido não conhecer do pedido de condenação do imposto, mas pela razão invocada da prescrição do procedimento judicial não obstar ao prosseguimento do processo para julgamento pela falta da arrecadação do imposto, como tem sido jurisprudência pacífica do tribunal, e de o Decreto-Lei n.º 17/91, de 10 de Janeiro enquanto lei geral, não poder revogar, salvo intenção inequívoca do legislador que não ocorreu, as disposições especiais do Decreto-Lei n.º 20-A/90.

B - A fundamentação:

Com os vistos dos juizes-adjuntos cumpre decidir.

1 - A questão da nulidade da sentença.

Não pode afirmar-se, como se queixa a recorrente, de que o juiz tenha violado o dever de pronunciar-se sobre a parte da acusação relativa à imputada falta de arrecadação do imposto apurado⁽¹⁾.

É que o juiz encarou tal questão, resolvendo-a no sentido de que a lei não lhe permitia julgar, no processo de transgressão, se a obrigação de imposto cuja falta de pagamento ora acusada era ou não devida.

Sendo assim, a situação que se verifica é a de um erro de julgamento sobre o sentido das disposições legais que regulam o conhecimento do imposto no processo de transgressão, abaixo analisadas, nos casos em que o procedimento judicial se tenha extinguido por prescrição e os factos contravencionais tenham ocorrido anteriormente à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

2 - A questão da obrigatoriedade do conhecimento do imposto liquidado no processo em caso de prescrição do procedimento judicial.

A questão traduz-se agora em saber se, declarando o juiz prescrito o procedimento judicial pelas infracções fiscais acusadas no auto de notícia, deve o processo prosseguir para julgamento do imposto de compensação cuja falta de arrecadação aí também se acusa e se apura.

No regime anterior ao RJIFNA, que também adoptou uma nova lei processual para a perseguição do ilícito nele criado, aderindo então ao Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, para além dos aspectos nele expressamente contemplados, e que agora se mostra regulada no CPT (Título IV), havia vários impostos, como o que está em causa, do imposto de compensação, que se não fossem liquidados e pagos dentro dos prazos legais eram cobrados em processo de transgressão, em conjunto com a multa, nos termos do artigo 117.º do CPCL.

Ora o regime de processamento e sancionamento das infracções fiscais anteriores ao RJIFNA foi expressamente mantido quer pelo artigo 2.º quer pelo n.º 2 do artigo 5.º do diploma que o aprovou e como tal tem de ser aplicado, salvo na medida em que saia ofendido o princípio da aplicação da lei sancionatória mais favorável ao arguido, como o entendeu o T. Constitucional, em sede de fiscalização abstracta de constitucionalidade (Ac. n.º 150/94, de 08.02.94, in *Diário da República*, 1.ª série de 94.03.30).

Acrescente-se ainda que a eficácia normativa da lei anterior ao RJIFNA veio a ser mantida pela parte final do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23/4 (diploma que aprovou o C.P.T.), pelo que, não obstante a nova alteração da lei reguladora do processamento das contra-ordenações levada a cabo por este compêndio normativo, será sempre pela lei em vigor no momento da sua prática que, quanto às infracções cometidas antes da entrada em vigor daquele RJIFNA, terá de aferir-se o regime adjectivo aplicável.

Sempre que, segundo este, o imposto devesse ser cobrado no próprio processo de transgressão, a situação era, verdadeiramente, a de uma cumulação legal de dois diferentes objectos processuais.

Tratava-se de uma opção legislativa, decerto, influenciada por considerações de alguma economia e celeridade processuais e ainda, por nesses casos, a tipificação legal do respectivo ilícito associar, normalmente, a definição dos respectivos factos tributários.

Mas, não havia uma necessária e incidível relação de dependência ou incidibilidade processual entre os dois diferentes objectos - entre

⁽¹⁾ Dever este cometido no art. 660º, nº 2, do C.P.C. e sancionado pelos artsº 668º, nº 1, al. d), do mesmo código e 144º, nº 1, do C.P.T.

o procedimento pela infracção fiscal e o procedimento para a liquidação do imposto -, pese embora os factos materiais da infracção integrem, por via de regra, também os pressupostos definidos no facto tributário gerador da obrigação daquele imposto.

Que era assim depreendida-se desde logo do facto do artigo 104.º, alínea a) do CPCI mandar instaurar o processo de transgressão, desde que fosse constatada omissão ou erro na liquidação de contribuição ou imposto, imputável ao contribuinte ou ao sujeito da obrigação acessória, que não pudesse ser reparado por liquidação efectuada em conformidade com as leis da tributação, sem que fizesse depender esse procedimento da necessidade de procedimento contra qualquer eventual existência de qualquer infracção fiscal.

A mesma conclusão se poderia retirar do § 3.º do artigo 108.º do mesmo compêndio normativo quando aí se dispunha que o auto de notícia não deixaria de ser levantado ainda que o autuante reputasse a infracção não punível, no que se poderia pressupor ter o legislador em vista, entre outras circunstâncias com tal efeito (v. g. a amnistia da infracção), também a prescrição da infracção, o que se poderia traduzir na instauração do processo apenas para a cobrança do imposto.

Era, todavia, do regime contemplado nos diversos Códigos Fiscais que se retirava a certeza da completa independência entre a vida do procedimento pela infracção fiscal e pela obrigação de imposto, dentro do respectivo processo de transgressão.

Na verdade, e a título de exemplo, podem apontar-se naquele sentido, na medida em que se ordenava que o processo prosseguisse para a arrecadação do imposto e juros, não obstante estar prescrita a infracção fiscal, o disposto nos artigos 74.º do Cód. Imp. Profissional, 103.º, § único do Cód. Imp. Complementar, 89.º, § 1.º do Cód. Imp. Capitais, 30º do Reg. Imp. sobre Veículos, 34.º do Reg. Imp. Compensação e artigo 219.º, § 2.º do Reg. do Imp. do Selo.

Por fim, resulta claro do disposto no artigo 115.º do CPCI que o que cessa no respectivo processo de transgressão, em caso de prescrição, é o procedimento judicial instaurado para perseguição da infracção.

A verificação da prescrição do procedimento judicial apenas obsta ao conhecimento da matéria de fundo, levando ao seu arquivamento, relativa à infracção fiscal, para utilizar a linguagem do senhor juiz do tribunal recorrido, em nada obstando ao conhecimento do outro objecto do processo que com aquele se acha cumulado.

E se analisarmos os demais argumentos a que o senhor juiz arrima a sua tese não chegaremos a conclusão diversa.

Na verdade, sendo embora certo que o legislador do Decreto-Lei n.º 374-B/79, de 10/9, erigiu, a exigência das penalidades aplicáveis como única finalidade do processo de transgressão por infracções fiscais relativas ao imposto de transacções, mediante a redacção dada ao artigo 122.º do respectivo código, isso não quer dizer que, se possa extrapolar daí qualquer sentido revogatório do regime estatuído nos diversos códigos fiscais.

A única leitura adequada ao termo do preceito é a de que o legislador entendeu, quanto às infracções fiscais relativas ao imposto em causa, passar a adoptar, quanto à finalidade do processo de transgressão, o sistema já em vigor quanto a outros impostos, como, v. g., a contribuição industrial e a contribuição predial.

A simples mudança de critério de um para outro dos sistemas de liquidação do imposto dentro ou fora do processo de transgressão

é absolutamente inócua para daí extrair qualquer sentido revogatório do sistema, à falta de preceito inequívoco sobre o sentido defendido.

Também o argumento colhido da entrada em vigor do novo regime geral de processamento e julgamento das transgressões, efectuado pela mão do Decreto-Lei n.º 17/91, de 10 de Janeiro não merece melhor sorte.

Como o próprio autor da sentença recorrida reconhece, trata-se de uma lei geral sobre a matéria.

Ora, o processamento e julgamento dos processos de transgressão fiscais sempre estiveram e continuam a estar sujeitos a regime especial (antes regulado nos diversos códigos fiscais e no C.P.C.I. e hoje no RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro e C. P. Tributário).

Sendo assim, tem de entender-se que aquele regime geral não revogou o regime especial, de acordo com o adágio latino de que *lex generale non derogat legis specialis*, a menos que outra fosse a intenção inequívoca do legislador (artigo 7.º n.º 3 do C. Civil).

Todavia, em preceito algum da nova lei geral de processamento das transgressões se vê minimamente retratado esse propósito legislativo.

Ao contrário, o simples facto de o processamento das transgressões fiscais ter continuado a ser previsto por lei especial (C. P. T.), como antes acontecia, deixa entrever intenção contrária.

Finalmente, não se distraia da circunstância de hoje a liquidação do imposto nunca ter lugar no processo de contra-ordenação, face ao RJIFNA e ao CPT, qualquer sentido inferativo de que, já anteriormente a eles esse deveria ser o sistema regra, como sustenta o senhor juiz.

Não. Tais diplomas vieram regular toda a matéria em novos moldes, segundo uma diferente filosofia jurídico criminal não só quanto à natureza dos ilícitos como ao modo da sua perseguição e sancionamento.

Tratou-se de uma ruptura do sistema, tendo a nova lei a intenção de regular toda a matéria da lei anterior em novos moldes (n.º 2 do artigo 7.º do C. Civil).

Não é por isso legítimo colher nela o sentido das leis anteriores dado que a nova lei se apresenta não como uma continuidade do pensamento legislativo anterior, mas como uma ruptura dele.

Sendo assim, o processo terá de prosseguir para conhecimento da existência ou não da obrigação de imposto que constitui um outro diverso objecto do mesmo processo (2).

Do exposto conclui-se que o despacho recorrido, na medida em que decidiu não julgar a acusação pela falta de arrecadação do imposto liquidado no processo, não pode manter-se.

3 - A questão das custas.

Quanto à pretendida condenação nas custas, a recorrente não tem razão, porquanto a condenação ou não no seu pagamento depende do teor da própria decisão recorrida e não da decisão sobre a condenação no pagamento do imposto que, eventualmente, deveria ter sido proferida e não o foi.

Ora, porque a competência para decretar tal decisão se devolve ao tribunal *a quo*, dado que este tribunal não julga em regime de

(2) Neste sentido se têm pronunciado muitos acórdãos deste tribunal, entre eles se contando, a título de exemplo, os de 93.10.06, 93.09.29, 93.09.22 e 95.03.15, 95.10.25, 95.05.1, in Recc. n.ºs 16 440, 16 916, 17 029, 17 207 e 17 856, 19 320 e 18 890.

substituição, a oportunidade para essa condenação só ocorrerá com a prolação da futura decisão em que eventualmente se condene o arguido no pagamento das quantias em dívida.

Não merece, pois, o recurso provimento quanto a esta questão.
C - A decisão.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta Secção do S.T.A. em negar provimento ao recurso quanto à questão da não condenação nas custas e concedê-lo na parte restante, revogando a sentença recorrida, na parte em que decidiu não conhecer do pedido de condenação do imposto liquidado, devendo o senhor juiz proceder oportunamente a tal julgamento, após a baixa dos autos ao tribunal *a quo*.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Benjamim Silva Rodrigues* — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Agostinho Castro Martins*. — Fui presente, *Manuel Duarte de Carvalho Júnior*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão fiscal. Extinção de procedimento judicial. Prescrição. Prosseguimento dos autos no tribunal para se conhecer do imposto neles "liquidado".

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Em processo de transgressão regulado no C.P.C.I., ainda que se declare extinto o procedimento judicial, por prescrição, quanto à infracção nele perseguida, deve conhecer-se do imposto e eventuais juros compensatórios no mesmo "liquidados" e exigidos ao infractor, prosseguindo o processo seus termos no tribunal para tal efeito.*

II — *Tal procedimento é inequivocamente imposto pelas atinentes normas processuais daquele diploma e pelos diversos códigos fiscais.*

RECURSO Nº 21.912 em que é **recorrente** Fazenda Pública e **recorrida** Univex - Comércio & Indústria de Automóveis e Camiões, SARL, actualmente Mitsubishi Motors de Portugal, SA e de que foi **Relator** o **Exmº Sr. Consº Dr. COELHO DIAS**.

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

1 - A Fazenda Pública recorre da decisão de fls. 27, proferida nestes autos de transgressão contra "Univex - Comércio & Indústria de Automóveis e Camiões, SARL", na qual se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial, ordenando-se o arquivamento dos autos, concluindo, em síntese, na alegação de recurso, que ocorreria omissão de pronúncia, por falta de decisão sobre o pedido de con-

denação no imposto, e ainda que, contrariamente ao decidido na sentença, eram devidas custas.

Pede, por isso, com o provimento do recurso, se anule a decisão recorrida e se substitua por outra que conheça do pedido de condenação da arguida no pagamento do imposto, juros e custas.

1.1 - O Mmº Juiz sustentou o decidido.

1.2 - O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA, emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, excepto quanto à questão da condenação em custas, improcedendo, embora, a arguida nulidade da decisão.

1.3 - Com dispensa de vistos, vem o processo à conferência para decisão.

2 - Não ocorre a invocada omissão de pronúncia, dado que, face ao teor da decisão proferida e ao estado dos autos, naquela se deu por findo o processo, implicitamente se decidindo não competir ao tribunal conhecer do imposto e juros, conforme, aliás, se confirma no despacho de sustentação, improcedendo, pois, a arguida nulidade.

E, conforme tem sido, uniformemente, decidido por este Supremo Tribunal Administrativo, prescrito o procedimento judicial quanto à infracção, os processos de transgressão devem prosseguir, no tribunal, para se conhecer do imposto e eventuais juros compensatórios, neles exigidos, entendimento este claramente imposto pelas atinentes normas fiscais, quer do CPCI - artsº 104º, a), 105º, 117º, 126º, 138º e 139º - quer dos diversos Códigos - artsº 116º e 170º, do C. Sisa, 103º, do CI. Complementar, 89º, do CI. Capitais, 74º, do CI. Profissional, e 34º e 30º dos Regulamentos Imp. Compensação e sobre veículos; o processo de transgressão era instaurado, também, em tais casos, para obter a condenação no pagamento do imposto em falta, e ainda que extinto o procedimento para aplicação da multa, prosseguia aquele seus termos para "arrecadação" do tributo - imposto de compensação, no caso dos autos.

A cessação do procedimento judicial reportava-se, apenas, à infracção perseguida nos autos, pois o processo de transgressão quanto ao imposto, consubstanciava um processo declarativo, uma acção de condenação, visando definir a obrigação do seu pagamento pelo contribuinte faltoso, de natureza jurisdicional, portanto, e que consequentemente, não podia, nem pode, correr termos na repartição de finanças (cfr. A. Xavier, "Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário", pg. 116, Cardoso da Costa, "Curso..." pg. 320, Sá Gomes "Direito Penal Fiscal", C. T. F., Cadernos, 128, pg. 405., Laurentino Araújo, "Processo de Transgressão", pgs. 14 e 85, R. Carvalho e R. Pardal, "CPCI ..." pg. 128, nota 1, e A. Sousa e S. Paixão, "CPCI ...", 2ª ed. pgs. 334 e segs.).

3 - Pelo exposto, concede-se provimento ao recurso e revoga-se, em parte, a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos no tribunal "a quo", para se conhecer do imposto, nos mesmos exigido, oportunidade essa em que caberá ajuizar sobre se então serão devidas custas.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João Plácido da Fonseca Lima*. — Fui presente: *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.**Assunto:**

IMPOSTO DE COMPENSAÇÃO. PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CÓDIGO DE PROCESSO DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS. PROCEDIMENTO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO. LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO NO PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O procedimento judicial que o corpo do artº 115º do CPCI prevê que cesse com a morte do infractor ou por força de amnistia ou de prescrição, é só o procedimento penal-contravencional.*
- 2 — *Para a CRP é indiferente que a definição com força coerciva da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no nº 4 do seu artº 268º.*
- 3 — *Mantém-se em vigor (dentro dos limites definidos pelos artigos 2º e 5º, nº 7, do DL nº 20-A/90-01-15 e 11º do DL nº 154/91-04-23, nessa medida não viciados e inconstitucionalidade) a disposição do artº 34º do Regulamento do Imposto de Compensação de que se se extinguir, designadamente por prescrição, "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão prosseguirá "para arrecadação do imposto devido", isto é, para se definir por via judicial se o arguido é devedor do imposto de compensação.*

Recurso nº: 21.919. Recorrente: FAZENDA PÚBLICA. Recorrida: DANIEL RODRIGUES AGOSTINHO, LDA. Relator: Juiz Conselheiro CASTRO MARTINS.

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

1. A FAZENDA PÚBLICA (Fª Pª) recorre da Sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém de 13-12-96, lavrada a fls. 30-31 deste processo de transgressão fiscal ali instaurado (com o nº 490/87) contra DANIEL RODRIGUES AGOSTINHO, LDA., com sede em Torres Novas.

A rematar a sua alegação ofereceu as seguintes conclusões:

- a) Em processo de transgressão fiscal a sentença deve conhecer do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto.
- b) A omissão de pronúncia sobre esse pedido constitui nulidade de sentença, nos termos do artº 144º, nº 1, do CPT.
- c) Nos termos do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI), aprovado pelo DL nº 449/71,10-26, são devidas custas.

d) Deve declarar-se nula a sentença recorrida, substituindo-a por outra em que se conheça do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto, juros e custas.

Não houve contra-alegação.

A fls. 43-44 o tribunal *a quo* sustentou a sentença recorrida. O magistrado do Ministério Público (Mº Pº) emitiu parecer (fls. 47-48) no sentido de o recurso ser provido, de harmonia com a jurisprudência deste STA.

2. Este processo sumária de transgressão fiscal foi instaurado com base em auto de notícia por falta de pagamento de imposto de compensação do 4º trimestre de 1983, e 1º, 2º e 3º trimestres de 1984.

A sentença julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial nos termos do artº 27º, al. b), do DL nº 433/82, 10-27, aplicável subsidiariamente conforme o artº 4º, nº 2, do RJFNA; e acrescentou que "no que diz respeito à obrigação de pagamento de imposto, não se verifica a sua prescrição, de natureza substantiva", mas que, julgado prescrito o procedimento judicial, "o processo deve dar-se por findo, visto ter deixado de existir a causa que lhe deu origem e o mantinha em curso", razão por que ordenou o seu arquivamento.

A Fª Pª, na alegação deste recurso, não discorda da extinção, por prescrição, da responsabilidade penal, só impugnando a decisão quanto à parte em que a instância se absteve de condenar a arguida no pagamento quer de custas quer do imposto de compensação (só pode dever-se a lapso a referência da recorrente a juros, aqui não pedidos), o que, segundo a mesma recorrente, constitui omissão de pronúncia.

3. Não ocorre, porém, a nulidade de omissão de pronúncia porque a sentença apreciou esta última questão decidindo não se verificar a prescrição da obrigação de pagamento de imposta. embora tenha ordenado o arquivamento dos autos por considerar prejudicada a sua competência para conhecer dessa responsabilidade tributária da arguida, visto entender que, julgado prescrito o procedimento judicial, este processo tinha de ser dado por findo.

Portanto o vício em que a sentença incorreu não é o de nulidade por omissão de pronúncia mas, porventura, o de violação de lei, questão que passamos a apreciar.

3.1. Este STA tem repetida e unanimemente decidida que preceitos como os dos artºs 115º do CPCI e 27º do DL 433/82 só se referem ao procedimento penal (ou contravencional ou contra-ordenacional).

E é de manter esta jurisprudência: tais normas só têm em vista a extinção da responsabilidade penal por morte do infractor, por amnistia ou por prescrição.

E além de elas não curarem da prescrição da obrigação fiscal, também não se lhes pode atribuir a intenção de definir as causas de extinção do procedimento judicial destinado a apurar a responsabilidade obrigacional nos casos em que tal apuramento esteja a ser feito em processo de transgressão fiscal por imposição de preceitos especiais de certos códigos tributários em conjugação com os artºs 104º, al. a), 117º e 126º do CPCI que a jurisprudência uniforme deste STA tem vindo a considerar ressalvados, relativamente aos factos de pretérito, pelos artºs 2º e 5º, nº 2, do DL 20-A/90, e 11º, in fine, do DL 154/91, justamente, nessa medida, julgados não ofensivos da CRP.

Dispõem tais normas especiais que em determinadas situações contravencionais terá de ser judicial e sob a forma de sentença a preferir em processo de transgressão nos termos para este previstos no CPCI

o acto que há-de definir com força coerciva a concreta obrigação do imposto; e algumas delas até prevêem que, mesmo se ou quando extinto "o procedimento para aplicação da multa", a processo de transgressão se instaurará ou prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

E não é defensável atribuir ao corpo do artº 115º do CPCI a intenção de revogar tais preceitos, até porque em alguns casos - e entre eles, como veremos, o *sub judice* - elas são posteriores a esse texto legal, que vem da primitiva redacção do CPCI.

Ora à CRP é indiferente que a definição, com força coerciva, da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no nº 4 do seu artº 268º.

3.2. E à luz desta doutrina e de tais normas especiais que existam para esta transgressão ao Regulamento do Imposto de Compensação (RIC) aprovado pelo DL nº 354-A/82, 09-04 que a questão *sub judice* terá de ser apreciada.

Ora o artº 34º do RIC, que é posterior ao CPCI, dispõe que em casos como o *sub judice*, se se extinguir "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

3.3. É assim clara e constitucionalmente legítima a opção do legislador em favor da definição concreta do imposto, em casos como o dos autos, por via judicial e através do processo de transgressão previsto no CPCI, ainda que depois da sua instauração se venha a extinguir por prescrição, como foi aqui o caso, o procedimento - e portanto a responsabilidade - penal.

Trata-se de regimes fiscais especiais de definição e cobrança do imposto, que prevalecem quer sobre normas gerais de processo penal sobre a matéria (cfr. artº 7º, nº 3, do Código Civil) quer sobre outros preceitos de natureza fiscal que hoje prevêem (mas que não são aplicáveis a estes factos de pretérito) - ou que já ao tempo previam, mas **para outros impostos** - a sua definição e cobrança fora do processo de transgressão.

4. Quanto à condenação em custas, já o recurso não merece provimento.

Na verdade, tendo-se decidido o arquivamento do processo sem qualquer condenação, não havia lugar a custas a pagar pela arguida.

5. Assim, este processo de transgressão tem de prosseguir para se definir por via judicial se a arguida é devedora do referido imposto de compensação.

Por isso, dando-se provimento parcial ao recurso, nos termos acima expostos, revoga-se, na parte aqui impugnada, excepto quanto a custas, a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que no caso caiba, dentro dos trâmites do processo sumário de transgressão previsto no CPCI, com vista ao conhecimento daquele pedido de condenação em imposto de compensação, se outro obstáculo, diferente do ora removido, não houver, ocasião em que se decidirá se, face a essa nova decisão da instância, aí são devidas custas.

Não são devidas custas neste STA (cfr. artº 3º da Tabela).

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - *Agostinho Castro Martins - Manuel Fernando dos Santos Serra - José Joaquim Almeida Lopes*. - Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

IMPOSTO DE COMPENSAÇÃO. PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CÓDIGO DE PROCESSO DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS. PROCEDIMENTO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO. LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO NO PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O procedimento judicial que o corpo do artº 115º do CPCI prevê que cesse com a morte do infractor ou por força de amnistia ou de prescrição, é só o procedimento penal-contravencional.*
- 2 — *Para a CRP é indiferente que a definição com força coerciva da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no nº 4 do seu artº 268º.*
- 3 — *Mantém-se em vigor (dentro dos limites definidos pelos artigos 2º e 5º, nº 2, do DL nº 20-A/90-01-15 e 11º do DL nº 154/91-04-23, nessa medida não viciados de inconstitucionalidade) a disposição do artº 34º do Regulamento do Imposto de Compensação de que se se extinguir, designadamente por prescrição, "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão prosseguirá "para arrecadação do imposto devido", isto é, para se definir por via judicial se o arguido é devedor do imposto de compensação.*

Recurso nº: 21.928. Recorrente: FAZENDA PÚBLICA. Recorrido: MANUEL DOMINGOS FERREIRA. Relator: Juiz Conselheiro CASTRO MARTINS.

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

1. A FAZENDA PÚBLICA (Fª Pª) recorre da Sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém de 13-12-96, lavrada a fls. 20-21 deste processo de transgressão fiscal ali instaurado (com o nº 1871/87) contra MANUEL DOMINGOS FERREIRA, residente em Torres Novas.

A rematar a sua alegação ofereceu as seguintes conclusões:

- a) Em processo de transgressão fiscal a sentença deve conhecer do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto.
- b) A omissão de pronúncia sobre esse pedido constitui nulidade de sentença, nos termos do artº 144º, nº 1, do CPT.
- c) Nos termos do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI), aprovado pelo DL nº 449/71-10-26, são devidas custas.

d) Deve declarar-se nula a sentença recorrida, substituindo-a por outra em que se conheça do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto, juros e custas.

Não houve contra-a legação.

A fls. 33-34 o tribunal *a quo* sustentou a sentença recorrida. O magistrado do Ministério Público (M^o P^o) emitiu parecer (fls. 37-38) no sentido de o recurso ser provido, de harmonia com a jurisprudência deste STA.

2. Este processo sumário de transgressão fiscal foi instaurado com base em auto de notícia por falta de pagamento de imposto de compensação do 2^o trimestre de 1987.

A sentença julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial nos termos do art^o 27^o, alínea b), do DL n^o 433/82-10-27, aplicável subsidiariamente conforme o art^o 4^o, n^o 2, do RJFNA; e acrescentou que "no que diz respeito à obrigação de pagamento de imposto, não se verifica a sua prescrição, de natureza substantiva", mas que, julgado prescrito o procedimento judicial, "o processo deve dar-se por findo, visto ter deixado de existir a causa que lhe deu origem e o mantinha em curso", razão por que ordenou o seu arquivamento.

A F^a P^a, na alegação deste recurso, não discorda da extinção, por prescrição, da responsabilidade penal do arguido, só impugnando a decisão quanto à parte em que a instância se absteve de o condenar no pagamento quer de custas quer do imposto de compensação (só pode dever-se a lapso a referência da recorrente a juros, aqui não pedidos), o que, segundo a mesma recorrente, constitui omissão de pronúncia.

3. Não ocorre, porém, a nulidade de omissão de pronúncia porque a sentença apreciou esta questão decidindo não se verificar a prescrição da obrigação de pagamento de imposto, embora tenha ordenado o arquivamento dos autos por considerar prejudicada a sua competência para conhecer dessa responsabilidade tributária da arguida, visto entender que, julgado prescrito o procedimento judicial, este processo tinha de ser dado por findo.

Portanto o vício em que a sentença incorreu não é o de nulidade por omissão de pronúncia mas, porventura, o de violação de lei, questão que passamos a apreciar.

3.1. Este STA tem repetida e unanimemente decidido que preceitos como os dos art^{os} 115^o do CPCI e 27^o do DL 433/82 só se referem ao procedimento penal (ou contravencional ou contra-ordenacional).

É de manter esta jurisprudência: tais normas só têm em vista a extinção da responsabilidade penal por morte do infractor, por amnistia ou por prescrição.

E, além de elas não curarem da prescrição da obrigação fiscal, também não se lhes pode atribuir a intenção de definir as causas de extinção do procedimento judicial destinado a apurar a responsabilidade obrigacional nos casos em que tal apuramento esteja a ser efectuado em processo de transgressão fiscal por imposição de preceitos especiais de certos códigos tributários em conjugação com os art^{os} 104^o, al. a), 117^o e 126^o do CPCI que a jurisprudência uniforme deste STA tem vindo a considerar ressalvados, relativamente aos factos de pretérito, pelos art^{os} 2^o e 5^o, n^o 2, do DL 20-A/90, e 11^o, in fine, do DL 154/91, justamente, nessa medida, julgados não ofensivos da CRP.

Dispõem tais normas especiais que em determinadas situações contravencionais terá de ser judicial e sob a forma de sentença a proferir

em processo de transgressão nos termos para este previstos no CPCI o acto que há-de definir com força coerciva a concreta obrigação do imposto; e algumas delas até prevêm que, mesmo se ou quando extinto "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão se instaurará ou prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

E não é defensável atribuir ao corpo do art^o 115^o do CPCI a intenção de revogar tais preceitos, até porque em alguns casos - e entre eles, como veremos, o *sub judice* - elas são posteriores a esse texto legal, que vem da primitiva redacção do CPCI.

Ora à CRP é indiferente que a definição, com força coerciva, da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto n^o 4 do seu art^o 268^o.

3.2. É, pois, à luz desta doutrina e de tais normas especiais que existam para esta transgressão ao Regulamento do Imposto de Compensação (RIC) aprovado pelo DL n^o 354-A/82-09-04 que a questão *sub judice*, terá de ser apreciada.

Ora o art^o 34^o do RIC, que é posterior ao CIPCI, dispõe que em casos como o *sub judice*, se se extinguir "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

3.3. É assim clara e constitucionalmente legítima a opção do legislador em favor da definição concreta do imposto, em casos como o dos autos, por via judicial e através do processo de transgressão previsto no CPCI, ainda que depois da sua instauração se venha a extinguir por prescrição, como foi aqui o caso, o procedimento - e portanto a responsabilidade - penal.

Trata-se de regimes fiscais especiais de definição e cobrança do imposto, que prevalecem quer sobre normas gerais de processo penal sobre a matéria (cfr. art^o 7^o, n^o 3, do Código Civil) quer sobre outros preceitos de natureza fiscal que hoje prevêm (mas que não são aplicáveis a estes factos de pretérito) - ou que já ao tempo previam, mas **para outros impostos** - a sua definição e cobrança fora do processo de transgressão.

4. Quanto à condenação em custas, já o recurso não merece provimento.

Na verdade, tendo-se decidido o arquivamento do processo sem qualquer condenação, não havia lugar a custas a pagar pela arguida.

5. Assim, este processo de transgressão tem de prosseguir para se definir por via judicial se a arguida é devedora do referido imposto de compensação.

Por isso, dando-se provimento parcial ao recurso, nos termos acima expostos, revoga-se, na parte aqui impugnada, excepto quanto a custas, a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que no caso caiba, dentro dos trâmites do processo sumário de transgressão previsto no CPCI, com vista ao conhecimento daquele pedido de condenação em imposto de compensação, se outro obstáculo, diferente do ora removido, não houver, ocasião em que se decidirá se, face a essa nova decisão da instância, aí são devidas custas.

Não são devidas custas neste STA (cfr. art^o 3^o da Tabela).

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - *Agostinho Castro Martins* - *Manuel Fernando dos Santos Serra* - *José Joaquim Almeida Lopes*. - Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.**Assunto:**

Processo de transgressão fiscal. Extinção de procedimento judicial. Prescrição. Prosseguimento dos autos no tribunal para se conhecer do imposto neles "liquidado".

Doutrina que dimana da decisão:

I — Em processo de transgressão regulado no C.P.C.I., ainda que se declare extinto o procedimento judicial, por prescrição, quanto à infracção nele perseguida, deve conhecer-se do imposto e eventuais juros compensatórios no mesmo "liquidados" e exigidos ao infractor, prosseguindo o processo seus termos no tribunal para tal feito.

II — Tal procedimento é inequivocamente imposto pelas atinentes normas processuais daquele diploma e pelos diversos códigos fiscais.

RECURSO N.º 21.936 em que é **recorrente** Fazenda Pública e **recorrido** Maria Virgínia Ferreira Fernandes Malaca e de que foi **Relator** o **Exm.º Sr. Cons.º Dr. COELHO DIAS.**

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

1 - A Fazenda Pública recorre da decisão de fls. 31, proferida nestes autos de transgressão contra Maria Virgínia Ferreira Fernandes Malaca, na qual se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial, ordenando-se o arquivamento dos autos, concluindo, em síntese, na alegação de recurso, que ocorreria omissão de pronúncia, por falta de decisão sobre o pedido de condenação no imposto, e ainda que, contrariamente ao decidido na sentença, eram devidas custas.

Pede, por isso, com o provimento do recurso, se anule a decisão recorrida e se substitua por outra que conheça do pedido de condenação da arguida no pagamento do imposto, juros e custas.

1.1 - O Mm.º Juiz sustentou o decidido.

1.2 - O Exm.º Magistrado do M.ºP.º, junto deste STA, emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, excepto quanto à questão da condenação em custas, improcedendo, embora, a arguida nulidade da decisão.

1.3 - Com dispensa de vistos, vem o processo à conferência para decisão.

2 - Não ocorre a invocada omissão de pronúncia, dado que, face ao teor da decisão proferida e ao estado dos autos, naquela se deu por findo o processo, implicitamente se decidindo não competir ao tribunal conhecer do imposto e juros, conforme, aliás, se confirma no despacho de sustentação, improcedendo, pois, a arguida nulidade.

E, conforme tem sido, uniformemente, decidido por este STA, prescrito o procedimento judicial quanto à infracção, os processos de transgressão devem prosseguir, no tribunal, para se conhecer do imposto e eventuais juros compensatórios, neles exigidos, entendimento este claramente imposto pelas atinentes normas fiscais, quer do CPCI

- arts.º 104.º, a), 105.º, 117.º, 126.º, 138.º e 139.º - quer dos diversos Códigos - arts.º 116.º e 170.º, do C. Sisa, 103.º, do CI. Complementar, 89.º, do CI. Capitais, 74.º, do CI. Profissional, e 34.º e 30.º dos Regulamentos Imp. Compensação e sobre veículos; o processo de transgressão era instaurado, também, em tais casos, para obter a condenação no pagamento do imposto em falta, e ainda que extinto o procedimento para aplicação da multa, prosseguia aquele seus termos para "arrecadação" do tributo - imposto de sisa, no caso dos autos.

A cessação do procedimento judicial reportava-se, apenas, à infracção perseguida nos autos, pois o processo de transgressão quanto ao imposto, consubstanciava um processo declarativo, uma acção de condenação, visando definir a obrigação do seu pagamento pelo contribuinte faltoso, de natureza jurisdicional, portanto, e que consequentemente, não podia, nem pode, correr termos na repartição de finanças (cfr. A. Xavier, "Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário", pg. 116, Cardoso da Costa, "Curso..." pg. 320, Sá Gomes "Direito Penal Fiscal", C. T. F., Cadernos, 128, pg. 405, Laurentino Araújo, "Processo de Transgressão", pgs. 14 e 85, R. Carvalho e R. Pardal, "CPCI ..." pg. 128, nota 1, e A. Sousa e S. Paixão, "CPCI ..." 2ª ed. pgs. 334 e segs.).

3 - Pelo exposto, concede-se provimento ao recurso e revoga-se, em parte, a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos no tribunal "a quo", para se conhecer do imposto, e juros compensatórios, nos mesmos exigidos, oportunidade essa em que caberá ajuizar sobre se então serão devidas custas.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João Plácido da Fonseca Lima*. — Fui presente: *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.**Assunto:**

Imposto profissional. Processo de transgressão. Código de Processo das Contribuições e Impostos. Procedimento Judicial. Prescrição. Liquidação do imposto no processo de transgressão.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — O procedimento judicial que o corpo do art.º 115.º do CPCI prevê que cesse com a morte do infractor ou por força de amnistia ou de prescrição, é só o procedimento penal-contravencional.

2 — Para a CRP é indiferente que a definição com força coerciva da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no n.º 4 do seu art.º 268.º.

3 — *Mantêm-se em vigor — dentro dos limites definidos pelos artigos 2º e 5º, n.º 2, do DL n.º 20-A/90-01-15 e 11º do DL n.º 154/91-04-23, nessa medida não viciados de inconstitucionalidade — as disposições dos §§ 1º e 2º do artº 74º do CIP de que mesmo quando extinta, designadamente por prescrição, a responsabilidade penal, o processo de transgressão prosseguirá para se definir por via judicial se o arguido é devedor de imposto profissional (sobre remunerações de actividade por conta de outrem).*

Recurso nº 21 940. Recorrente: Fazenda Pública; recorrida: Auto-Reparadora de Santo Antonino, L.^{da}. Relator: Juiz Conselheiro Castro Martins.

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

1. A FAZENDA PÚBLICA (F^a P^a) recorre da Sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém de 20-12-96, lavrada a fls. 27-28 deste processo de transgressão fiscal ali instaurada (com o nº 667/89) contra AUTO-REPARADORA DE SANTO ANTONINO, LDA., com sede em Coruche.

A rematar a sua alegação ofereceu as seguintes conclusões:

- a) Em processo de transgressão fiscal a sentença deve conhecer do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto.
- b) A omissão de pronúncia sobre esse pedido constitui nulidade de sentença, nos termos do artº 144º, nº 1, do CPT.
- c) Nos termos do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI), aprovado pelo DL nº 449/71-10-26, são devidas custas.
- d) Deve declarar-se nula a sentença recorrida, substituindo-a por outra em que se conheça do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto, juros e custas.

A arguida ofereceu contra-alegações sustentando não sofrer a sentença de qualquer nulidade ou erro de julgamento, designadamente porque, depois de bem declarar extinto o procedimento judicial, por prescrição, cabia ao tribunal abster-se de pronúncia sobre a matéria de fundo.

A fls. 53-54 o tribunal *a quo* sustentou a sentença recorrida.

O magistrado do Ministério Público (Mº Pº) emitiu parecer (fls. 57-58) no sentido de o recurso ser provido, de harmonia com a jurisprudência deste STA.

2. Este processo de transgressão foi instaurado em 12-12-88 com base em auto de notícia então levantado dita arguida em 9-12-88.

Em 14-11-89 (a fls. 12) foi contra ela deduzida acusação pela F^a P^a que, depois de expor as razões por que entendia ter a arguida infringido os artºs 29º, alínea b), e 47º do C. do Imposto Profissional (CIP), concluiu pedindo a sua condenação em multa, na entrega ao Estado de imposto profissional deduzido, nos termos do artº 26º do CIP, às remunerações dos seus empregados nos meses de Janeiro a Julho de 1983, e no pagamento de juros compensatórios.

A arguida contestou a fls. 23-24 invocando a prescrição da referida obrigação tributária.

A sentença sob recurso julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial nos termos do artº 27º, alínea a), do DL nº 433/82-10-27, aplicável subsidiariamente conforme o artº 4º, nº 2, do RJIFNA; acrescentou que “no que diz respeito às obrigações de pagamento de imposto, não se verifica a sua prescrição, de natureza substantiva” mas que, julgado prescrito o procedimento judicial, “o processo deve dar-se por findo, visto ter deixado de existir a causa que lhe deu origem e o mantinha em curso”, razão por que ordenou o arquivamento dos autos.

A Fazenda Pública, na alegação deste recurso que de tal sentença interpôs, não discorda da extinção, por prescrição, da responsabilidade penal da arguida, só impugnando a decisão quanto à parte em que a instância se absteve de condenar a arguida quer em custas quer no pagamento do imposto e juros compensatórios pedidos, e que, segundo a recorrente, constitui omissão de pronúncia.

3. Não estamos, no entanto, perante a nulidade de omissão de pronúncia porque a sentença apreciou esta questão decidindo não se verificar a prescrição da obrigação de pagamento de imposto, embora tenha ordenado o arquivamento dos autos por considerar prejudicada a sua competência para conhecer dessa responsabilidade tributária da arguida pela razão de que, julgado prescrito o procedimento judicial, “o processo deve dar-se por findo, visto ter deixado de existir a causa que lhe deu origem e o mantinha em curso”.

Portante o vício em que a sentença incorreu não é o de nulidade por omissão de pronúncia mas, porventura, o de violação de lei, questão que passamos a apreciar.

3.1. Este STA tem repetida e unanimemente decidido que preceitos como os dos artºs 115º do CPCI e 27º do DL 433/82 só se referem ao procedimento penal (ou contravençional ou contra-ordenacional).

É de manter tal orientação jurisprudência. Na verdade, as normas em questão apenas têm em vista, claramente, a extinção da responsabilidade penal por morte do infractor, por amnistia ou por prescrição.

Além de essas normas não curarem da prescrição da obrigação fiscal, também não se lhes pode atribuir a intenção de definir as causas de extinção do procedimento judicial destinado a apurar a respectiva responsabilidade obrigacional nos casos em que tal apuramento esteja a ser efectuado em processo de transgressão fiscal por imposição de preceitos especiais de certos códigos tributários em conjugação com os artºs 104º alínea a), 117º e 126º do CPCI que a jurisprudência uniforme deste STA tem vindo a considerar ressaltados, relativamente aos factos de pretérito, pelos artºs 2º e 5º, nº 2, do DL 20-A/90, e 11º, in fine, do DL 154/91, justamente, nessa medida; julgados não ofensivos da CRP.

Dispõem tais normas especiais que em determinadas situações contravençionais terá de ser judicial e sob a forma de sentença a proferir em processo de transgressão nos termos para este previstos no CPCI o acto que há-de definir com força coerciva a concreta obrigação do imposto; e algumas delas até prevêm que, mesmo se ou quando extinto “o procedimento para aplicação da multa”, o processo de transgressão se instaurará ou prosseguirá “para arrecadação do imposto devido”.

É não é defensável atribuir ao corpo do artº 115º do CPCI a intenção de revogar tais preceitos, até porque em alguns casos — e entre eles, como veremos, o *sub judice* — elas são posteriores a esse texto legal, que vem da primitiva redacção do CPCI.

Ora à CRP é indiferente que a definição, com força coerciva, da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no n.º 4 do seu artº 268º.

3.2. É, pois, à luz desta doutrina e de tais normas especiais que existam para esta transgressão ao CIP que a questão *sub judice* terá de ser apreciada.

Ora os §§ 1º e 2º do artº 74º do CIP, aquele na redacção do DL 45 400, de 30-11-63 — que inclusivamente, como acima se adiantou, é posterior ao CPCI —, dispõem que em casos como o *sub judice*, “ainda que extinto o procedimento para aplicação da multa, instaurar-se-á processo de transgressão para exigência do imposto devido relativamente aos últimos cinco anos” (citado § 1º) e que, “se o processo de transgressão estiver parado durante cinco anos ficará extinto o procedimento para aplicação da multa, prosseguindo, no entanto, para arrecadação do imposto devido” (citado § 2º).

3.3. É assim clara e constitucionalmente legítima a opção do legislador em favor da definição concreta do imposto, em casos como o dos autos, por via judicial e através do processo de transgressão previsto no CPCI, ainda que depois da sua instauração se venha a extinguir por prescrição, como foi aqui o caso, o procedimento — e portanto a responsabilidade — penal.

Como sustenta o Mº Pº no seu referido parecer, trata-se de regimes fiscais especiais de definição e cobrança do imposto, que prevalecem quer sobre normas gerais de processo penal sobre a matéria (cf. artº 7º, nº 3, do Código Civil) quer sobre outros preceitos de natureza fiscal que hoje prevêm (mas que não são aplicáveis a estes factos de préterito) — ou que já ao tempo previam, mas para outros impostos — a sua definição e cobrança fora do processo de transgressão.

4. Quanto à condenação em custas, já o recurso não merece provimento.

Na verdade, tendo-se decidido o arquivamento do processo sem qualquer condenação, não havia lugar a custas a pagar pela arguida.

5. Assim, este processo de transgressão tem de prosseguir para se definir por via judicial se a arguida é devedora do imposto profissional e dos juros compensatórios que fazem parte do pedido formulado na referida acusação.

Por isso, dá-se provimento ao recurso revogando-se, na parte aqui impugnada excepto quanto a custas, a decisão recorrida, que deve ser substituído por outra que no caso caiba, dentro dos trâmites do processo ordinário de transgressão previsto no CPCI, com vista ao conhecimento daquele pedido de imposto e juros, se outro obstáculo, diferente do ora removido, não houver, ocasião em que se decidirá se, face a essa nova decisão da instância, aí são devidas custas.

Neste STA são devidas custas, sobre o valor do imposto e juros compensatórios pedidos na acusação (132 941\$00), as quais são da responsabilidade da arguida sociedade, por, como recorrida, haver contra-alegado nos termos que acima se resumiram (cf. artº 3º da Tabela).

Lisboa, 2 de Julho de 1997. — *Castro Martins* — *Santos Serra* — *Almeida Lopes*. — Fui presente, *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

IMPOSTO DE COMPENSAÇÃO. PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CÓDIGO DE PROCESSO DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS. PROCEDIMENTO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO. LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO NO PROCESSO DE TRANSGRESSÃO. CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O procedimento judicial que o corpo do artº 115º do CPCI prevê que cesse com a morte do infractor ou por força de amnistia ou de prescrição, é só o procedimento penal-contravencional.*
- 2 — *Para a CRP é indiferente que a definição com força coerciva da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no nº 4 do seu artº 268º.*
- 3 — *Mantém-se em vigor (dentro dos limites definidos pelos artigos 2º e 5º, nº 2, do DL nº 20-A/90-01-15 e 11º do DL nº 154/91-04-23, nessa medida não viciados de inconstitucionalidade) a disposição do artº 34º do Regulamento do Imposto de Compensação de que se se extinguir, designadamente por prescrição, “o procedimento para aplicação da multa”, o processo de transgressão prosseguirá “para arrecadação do imposto devido”, isto é, para se definir por via judicial se o arguido é devedor do imposto de compensação.*

Recurso nº: 21.942. Recorrente: FAZENDA PÚBLICA. Recorrido: TÊXTIL ROGAM, LDA. Relator: Juiz Conselheiro CASTRO MARTINS.

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO:

1. A FAZENDA PÚBLICA (Fª Pª) recorre da Sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém de 13-12-96, lavrada a fls. 27-28 deste processo de transgressão fiscal ali instaurado (com o nº 304/90) contra TÊXTIL ROGAM, LDA, com sede em Minde.

A rematar a sua alegação ofereceu as seguintes conclusões:

- a) Em processo de transgressão fiscal a sentença deve conhecer do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto.
- b) A omissão de pronúncia sobre esse pedido constitui nulidade de sentença, nos termos do artº 144º, nº 1, do CPT.
- c) Nos termos do Regulamento das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos (RCPCI), aprovado pelo DL nº 449/71-10-26, são devidas custas.
- d) Deve declarar-se nula a sentença recorrida, substituindo-a por outra em que se conheça do pedido de condenação do arguido no pagamento do imposto, juros e custas.

Não houve contra-alegação.

A fls. 40-41 o tribunal *a quo* sustentou a sentença recorrida. O magistrado do Ministério Público (M^o P^o) emitiu parecer (fls. 44-45) no sentido de o recurso ser provido, de harmonia com a jurisprudência deste STA.

2. Este processo sumário de transgressão fiscal foi instaurado com base em auto de notícia por falta de pagamento de imposto de compensação dos 1^o e 4^o trimestres de 1989.

A sentença julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial nos termos do art^o 27^o, al. b), do DL n^o 433/82-10-27, aplicável subsidiariamente conforme o art^o 4^o, n^o 2, do RJFNA; e acrescentou que "no que diz respeito à obrigação de pagamento de imposto, não se verifica a sua prescrição, de natureza substantiva", mas que, julgado prescrito o procedimento judicial, "o processo deve dar-se por findo, visto ter deixado de existir a causa que lhe deu origem e o mantinha em curso", razão por que ordenou o seu arquivamento.

A F^a P^a, na alegação deste recurso, não discorda da extinção, por prescrição, da responsabilidade penal, só impugnando a decisão quanto à parte em que a instância se absteve de condenar a arguida no pagamento quer de custas quer do imposto de compensação (só pode dever-se a lapso a referência da recorrente a juros, aqui não pedidos), o que, segundo a mesma recorrente, constitui omissão de pronúncia.

3. Não ocorre, porém, a nulidade de omissão de pronúncia porque a sentença apreciou esta última questão decidindo não se verificar a prescrição da obrigação de pagamento de imposto, embora tenha ordenado o arquivamento dos autos por considerar prejudicada a sua competência para conhecer dessa responsabilidade tributária da arguida, visto entender que, julgado prescrito o procedimento judicial, este processo tinha de ser dado por findo.

Portanto o vício em que a sentença incorreu não é o de nulidade por omissão de pronúncia mas, porventura, o de violação de lei, questão que passamos a apreciar.

3.1. Este STA tem repetida e unanimemente decidido que preceitos como os dos art^{os} 115^o do CPCI e 27^o do DL 433/82 só se referem ao procedimento penal (ou contravencional ou contra-ordenacional).

É de manter esta jurisprudência: tais normas só têm em vista a extinção da responsabilidade penal por morte do infractor, por amnistia ou por prescrição; e, além de elas não curarem da prescrição da obrigação fiscal, também não se lhes pode atribuir a intenção de definir as causas de extinção do procedimento judicial destinado a apurar a responsabilidade obrigacional nos casos em que tal apuramento esteja a ser feito em processo de transgressão fiscal por imposição de preceitos especiais de certos códigos tributários em conjugação com os art^{os} 104^o, al. a), 117^o e 126^o do CPCI que a jurisprudência uniforme deste STA tem vindo a considerar ressalvados, relativamente aos factos de pretérito. pelos art^{os} 2^o e 5^o, n^o 2, do DL 20-A/90, e 11^o, in fine, do DL 154/91, justamente, nessa medida, julgados não ofensivos da CRP.

Dispõem tais preceitos especiais que em certas situações contravencionais terá de ser judicial e sob a forma de sentença a proferir em processo de transgressão nos termos para este previstos no CPCI o acto que há-de definir com força coerciva a concreta obrigação do imposto; e algumas delas até prevêm que, mesmo se ou quando extinto "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão se instaurará ou prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

E não é defensável atribuir ao corpo do art^o 115^o do CPCI a intenção de revogar tais preceitos, até porque em alguns casos - e entre eles, como veremos, o *sub judice* - elas são posteriores a esse texto legal, que vem da primitiva redacção do CPCI.

Ora à CRP é indiferente que a definição, com força coerciva, da concreta obrigação do imposto se faça por acto judicial ou por acto administrativo, desde que neste caso esteja garantido o recurso contencioso previsto no n^o 4 do seu art^o 268^o.

3.2. É à luz desta doutrina e de tais normas especiais que existam para esta transgressão ao Regulamento do Imposto de Compensação (RIC) aprovado pelo DL n^o 354-A/82-09-04 que a questão *sub judice* terá de ser apreciada.

Ora o art^o 34^o do RIC, que é posterior ao CPCI, dispõe que em casos como o *sub judice*, se se extinguir "o procedimento para aplicação da multa", o processo de transgressão prosseguirá "para arrecadação do imposto devido".

3.3. É assim clara e constitucionalmente legítima a opção do legislador em favor da definição concreta do imposto, em casos como o dos autos, por via judicial e através do processo de transgressão previsto no CPCI, ainda que depois da sua instauração se venha a extinguir por prescrição, como foi aqui o caso, o procedimento - e portanto a responsabilidade - penal.

Como sustenta o M^o P^o a fls. 44 v^o, trata-se de regimes fiscais especiais de definição e cobrança do imposto, que prevalecem quer sobre normas gerais de processo penal sobre a matéria (cfr. art^o 7^o, n^o 3, do Código Civil) quer sobre outros preceitos de natureza fiscal que hoje prevêm (mas que não são aplicáveis a estes factos de pretérito) - ou que já ao tempo previam, mas **para outros impostos** - a sua definição e cobrança fora do processo de transgressão.

4. Quanto à condenação em custas, já o recurso não merece provimento.

Na verdade, tendo-se decidido o arquivamento do processo sem qualquer condenação, não havia lugar a custas a pagar pela arguida.

5. Também improcede a pretensão da recorrente de que este STA proceda ao imediato julgamento da questão da responsabilidade pelo imposto substituindo-se às instâncias e condenando desde já a arguida no seu pagamento: para além de ainda não se encontrar fixada a matéria de facto necessária para o efeito e não poder ser esta Secção do STA a fixá-la neste processo (cfr. art^o 21^o, n^o 4, do ETAF), sempre seria vedado a este tribunal de revista substituir-se assim à 1^a instância privando as partes da possibilidade de terem ao menos dois graus de jurisdição (como decorre do disposto no art^o 762^o, n^{os} 1 e 2, do CPCivil, o art^o 753^o do mesmo diploma não é aplicável a este recurso *per saltum*, a processar como agrava em processo civil, conforme determina o art^o 257^o do CPCI).

6. Assim, este processo de transgressão tem de prosseguir na 1^a instância para aí se definir por via judicial se a arguida é devedora do referido imposto de compensação.

Por isso, dando-se provimento parcial ao recurso, nos termos acima expostos, revoga-se, na parte aqui impugnada, excepto quanto a custas, a decisão recorrida, que deve ser substituída por outra que no caso caiba, dentro dos trâmites do processo sumário de transgressão previsto no CPCI, com vista ao conhecimento daquele pedido de condenação em imposto de compensação, se outro obstáculo, diferente do ora removido, não houver, ocasião em que se decidirá se, face a essa nova decisão da instância, aí são devidas custas.

Não são devidas custas neste STA, por força das isenções consagradas nos artºs 2º e 3º da Tabela.

Lisboa, 2 de Julho de 1997. - *Castro Martins* (Relator) - *Santos Serra - Almeida Lopes*. - Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 2 de Julho de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão fiscal. Extinção de procedimento judicial. Prescrição. Prosseguimento dos autos no tribunal para se conhecer do imposto neles "liquidado".

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Em processo de transgressão regulado no C.P.C.I., ainda que se declare extinto o procedimento judicial, por prescrição, quanto à infracção nele perseguida, deve conhecer-se do imposto e eventuais juros compensatórios no mesmo "liquidados" e exigidos ao infractor, prosseguindo o processo seus termos no tribunal para tal efeito.*
- II — Tal procedimento é inequivocamente imposto pelas atinentes normas processuais daquele diploma e pelos diversos códigos fiscais.*

RECURSO Nº 21.945 em que é **recorrente** Fazenda Pública e **recorrido** António Baptista Maurício e de que foi **Relator o Exmº Sr. Consº Dr. COELHO DIAS**.

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

1 - A Fazenda Pública recorre da decisão de fls. 42, proferida nestes autos de transgressão contra António Baptista Maurício, na qual se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial, ordenando-se o arquivamento dos autos, concluindo, em síntese, na alegação de recurso, que ocorrera omissão de pronúncia, por falta de decisão sobre o pedido de condenação no imposto, e ainda que, contrariamente ao decidido na sentença, eram devidas custas.

Pede, por isso, com o provimento do recurso, se anule a decisão recorrida e se substitua por outra que conheça do pedido de condenação da arguida no pagamento do imposto, juros e custas.

1.1 - O Mmº Juiz sustentou o decidido.

1.2 - O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste STA, emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, improcedendo, embora, a arguida nulidade da decisão, por omissão de pronúncia.

1.3 - Com dispensa de vistos, vem o processo à conferência para decisão.

2 - Não ocorre a invocada omissão de pronúncia, dado que, face ao teor da decisão proferida e ao estado dos autos, naquela se deu por findo o processo, implicitamente se decidindo não competir ao

tribunal conhecer do imposto e juros, conforme, aliás, se confirma no despacho de sustentação, improcedendo, pois, a arguida nulidade.

E, conforme tem sido, uniformemente, decidido por este STA, prescrito o procedimento judicial quanto à infracção, os processos de transgressão devem prosseguir, no tribunal, para se conhecer do imposto e eventuais juros compensatórios, neles exigidos, entendimento este claramente imposto pelas atinentes normas fiscais, quer do CPCI - artsº 104º, a), 105º, 117º, 126º, 138º e 139º - quer dos diversos Códigos - artsº 116º e 170º; do C. Sisa, 103º, do CI. Complementar, 89º, do CI. Capitais, 74º, do CI. Profissional, e 34º e 30º dos Regulamentos Imp. Compensação e sobre veículos; o processo de transgressão era instaurado, também, em tais casos, para obter a condenação no pagamento do imposto em falta, e ainda que extinto o procedimento para aplicação da multa, prosseguia aquele seus termos para "arrecadação" do tributo - imposto de sisa, no caso dos autos.

A cessação do procedimento judicial reportava-se, apenas, à infracção perseguida nos autos, pois o processo de transgressão quanto ao imposto, consubstanciava um processo declarativo, uma acção de condenação, visando definir a obrigação do seu pagamento pelo contribuinte faltoso, de natureza jurisdicional, portanto, e que consequentemente, não podia, nem pode, correr termos na repartição de finanças (cfr. A. Xavier, "Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário", pg. 116, Cardoso da Costa, "Curso..." pg. 320, Sá Gomes "Direito Penal Fiscal", C. T. F., Cadernos, 128, pg. 405, Laurentino Araújo, "Processo de Transgressão", pgs. 14 e 85, R. Carvalho e R. Pardal, "CPCI ..." pg. 128, nota 1, e A. Sousa e S. Paixão, "CPCI ..." 2ª ed. pgs. 334 e segs.).

3 - Pelo exposto, concede-se provimento ao recurso e revoga-se, em parte, a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos no tribunal "a quo", para se conhecer do imposto, adicional e juros compensatórios, nos mesmos exigidos, oportunidade essa em que caberá ajuizar sobre se então serão devidas custas.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Julho de 1997.— *João José Coelho Dias* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João Plácido da Fonseca Limão*. Fui presente: *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997

Assunto:

Contribuição Industrial. Tributação pelo sistema do Grupo A. Autorização para Tributação pelo sistema B. Legalidade do acto "Autorizo". Fundamentação do acto administrativo.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Nos termos das disposições conjugadas dos art. 54º al. 1º e 114º al. 2º do C.C.I. podiam ser tributados pelas regras do grupo B atinentes à determinação da matéria*

colectável, os contribuintes que, sendo embora dos grupos A não possuíssem contabilidade suficientemente sã e completa, tomando impossível determinar a matéria colectável de harmonia com as regras dos art.º 22.º a 54.º, ou havendo dúvida fundada sobre se o resultado corresponde ou não à realidade.

- II — A mudança do grupo A para o grupo B só era viável no domínio da determinação da matéria colectável, mediante despacho prévio autorizante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais sobre proposta fundamentada do Director-Geral das Contribuições e Impostos (§ 4 do art. 54.º do CCI, com a redacção do Decreto-Lei 182/86, de 10 de Julho).
- III — O despacho "Autorizo" do membro do Governo não está inquinado de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto ou outra ilegalidade, se a administração fiscal, em exame à escrita da recorrente concluiu no seu relatório, com factos, pela falta de rigor e de credibilidade da contabilização de vendas e dos inventários, e essa demonstração não foi posta em causa pela recorrente.
- IV — Constitui jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo a de que a fundamentação do acto administrativo é um conceito relativo que varia em função do tipo legal do acto e das circunstâncias em que este foi praticado, interessando apenas que, atentos aqueles aspectos, perante o itinerário cognoscitivo valorativo do acto, um destinatário normal possa ficar a saber a razão por que se decidiu em determinado sentido.
- V — Está fundamentado o acto "Autorizo" do membro do Governo que recaiu sobre proposta do Director-Geral das Contribuições e Impostos que acolhera, como seu, o parecer que, de forma exhaustiva explícita as razões conducentes à necessidade de a recorrente ser tributada pelo Grupo B, face a impossibilidade de elementos contabilísticos para determinação da matéria colectável pelo sistema do Grupo A.
- VI — É que, com a prática do acto "Autorizo", o órgão decidente manifestou clara e inequívoca intenção de apropriação da motivação de facto e de direito contida no mencionado parecer que, por tal declaração expressa e de concordância, passou a fazer parte integrante do acto impugnado.
- VII — O que está em conformidade com a segunda parte do n.º 2 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, no sentido de que a fundamentação pode "consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer".
- VIII — O acto "Autorizo" exarado no mesmo documento em que foi emitido o parecer com os aludidos fundamentos, só pode ter o sentido jurídico de autorização da mutação do Grupo A para o Grupo B para efeitos de tributação pelo sistema deste último.

Recurso n.º 14.253 em que é recorrente Henrique Morais, L.^{da}, e recorrido Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e de que foi relator o Exmo. Sr. Cons.º Dr. Abílio Bordalo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Henrique Morais, L.^{da}, contribuinte n.º. 501 195 106, com sede e estabelecimento principal na Praça 8 de Maio, 11, Figueira da Foz, sujeito passivo do grupo A de contribuição industrial, veio interpor recurso contencioso para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que autorizou a sua tributação em contribuição industrial pelo sistema do grupo B, em relação aos exercícios de 1986, 1987 e 1988" com fundamento em ilegalidade derivada da inexistência ou insuficiência dos pressupostos de facto necessários para prolação desse despacho e por falta de fundamentações do mesmo previsto no art.º 120º do C.Proc. Tributário, e com base no art. 54º § 5º do C.C. Industrial e no n.º 4 do art. 267.º da CRP".

Alega o seguinte:

- a liquidação adicional notificada não poderia ter lugar sem despacho prévio da mutação do grupo de contribuição industrial;
- não foi notificada previamente do despacho, ora recorrido de acordo com o disposto no art. 64º n.º 2 do CPT, o que constitui preterição de formalidade essencial, traduzida no vício de forma que inquina a determinação da matéria colectável pelo sistema do grupo B, do C.I. em que se baseou a liquidação adicional;
- há ilegalidade na autorização concedida, por violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e ainda por estar eivado do vício de forma e de vício de desvio de poder:
 - o despacho que autorizou a mutação do grupo da recorrente assenta na insuficiência da fundamentação porque se presumiu que se baseou na omissão de provimentos apontados pelo técnico fiscalizador que examinou a escrita, resultante de estimativas e regras de cálculo desencadeadas como se estivesse na presença de um contribuinte do grupo B da Cont. Industrial;
 - a recorrente fica impedida de descortinar, as específicas razões que conduziram à alteração astronómica dos resultados fiscais declarados por ela nos anos de 1986, 1987 e 1988;
 - as persunções feitas pela fiscalização e aceites pela administração fiscal não são adequadas às condições objectivas em que exerceu a actividade, mas meros prejuízos de valor não fundamentados;
 - a mudança do grupo A para o grupo B exige a verificação cumulativa dos pressupostos exigidos no n.º 1 do art. 54º e no § único do art. 114.º do CCI;
 - a "dúvida fundada" a que se referem aqueles preceitos legais significa a existência de indícios seguros e documentáveis de que pode haver discrepância entre a escrita do contribuinte e a realidade, mas a simples suspeita ou a não coincidência dos resultados apresentados pelo contribuinte não preenchem aquela exigência;
 - de acordo com o "§.º 4.º do art. 54º do CCI, só no caso de falta de escrita, não pode deixar de apurar-se a mudança de tributação do grupo A para o grupo B", o que não sucedeu no caso;
 - violados foram os art. 6º n.º 22º, 54º dos § § 1º, 2º e 4º, n.º 4.º do art. 114 todos do CCI, art. 268º n.º 3 da CRP e ainda o art. 1.º n.º 2 e 3 do Dec.Lei n.º 256-A/77.

No seu visto inicial o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto suscitou a questão da irrecorribilidade do acto por ser preparatório do acto de determinação da matéria colectável.

Ouvidas as partes sobre tal questão, foi proferido o Acórdão de fl. 66 a 69, desatendendo-se essa pretensão pelo que se ordenou o prosseguimento dos autos pelas razões dele constantes.

Cumprido o art. 43º da LPTA, a autoridade recorrida, na sua resposta, sustenta que o despacho recorrido foi praticado conforme à lei por isso deve ser mantido já que foram observados todos os requisitos na decisão de autorização pelo grupo B constantes do § único do art.º 114º do CCI, que tem lugar no caso dado exame à escrita resultarem fundadas dúvidas sobre se o resultado apurado corresponde ou não à realidade; que o despacho recorrido se encontra devidamente fundamentado num circunstanciado relatório ao apropriar-se dos pareceres e propostas na sequência dos quais e sobre os quais foi indeferido em resultado do exame à escrita em que se evidenciam serem claras, suficientes e congruentes as razões relativas à decisão ora impugnada.

Sobre as "dúvidas fundadas" a que se refere o § único do art.º 114º, a autoridade recorrida invoca a constatação de que na escrita da recorrente:

— existiu falta de rigor na contabilização das vendas;

— os inventários finais não merecem qualquer credibilidade;

— de acordo com os elementos extraídos da escrita, as margens brutas sobre as vendas e sobre os custos têm vindo a decrescer, significativamente, desde o exercício de 1985, sendo certo que face às amostragens directas efectuadas sobre os principais artigos transaccionados, se constatou que a margem de lucro apurada não têm qualquer relação com a contabilizada" o que demonstrava que a recorrente "não observou, na determinação dos resultados destes exercícios, os são princípios da contabilidade;

Tais factos "constituem pressupostos da aplicação das regras do grupo B da contabilidade industrial, nos termos dos § 1º do art.º 54º e § único do art.º 114º do C.C.I.", daí concluindo que o acto recorrido não se encontra afectado de qualquer vício pelo que deve ser negado provimento ao recurso.

Notificadas para alegações, ambas as partes mantiveram, fundamentalmente, as anteriores posições, nas suas alegações, com a excepção da recorrente que, nesta sede abandonou a invocação do vício de desvio de poder, formulando as seguintes conclusões:

«a) A ausência, quer expressa quer por remissão, da fundamentação do despacho recorrido se reconduz à figura síntese do vício de forma do acto praticado por preterição de formalidade essencial;

b) A autorização concedida com base em pressupostos de facto errados e irrealistas constitui uma ilegalidade, na forma de vício de violação de lei;

c) Não se tendo verificado no caso requisitos subjectivos nem objectivos de que dependa a autorização dada, e despacho sob censura está ferida de vício de ilegalidade;

d) A autorização concedida só poderia ter sido conferida se houvesse um obstáculo intransponível e ou impossibilidade irreversível para se determinar a matéria colectável pelo sistema do grupo A, de que manifestamente não é o nosso exemplo;

e) A "dúvida fundada" a que se refere o art. 54º do CCI significa a existência de motivos seguros e documentáveis, e não a simples

suspeita ou não coincidência dos resultados apresentados com quaisquer tabelas de valores médios ou ainda com aquilo que entendem os técnicos de inspecção tributária;

f) Havendo dúvida quanto á qualificação da matéria colectável a fixar, deveria ter sido denegada a autorização solicitada em obediência ao princípio insito no art. 121º do CCI;

g) Não está fundamentado o despacho impugnado que, decidindo a pretensão da DGCI, só se limita a expressão "autorizo", pois a fundamentação por referência ou por remissão ao parecer anterior para ser válida tem de consistir numa declaração expressa de concordância com anterior proposta, o que não se verificou;

h) A falta de parecer obrigatório nos termos legais com as características exigidas pelo n.º 3 do art. 268º da CCP, dos n.ºs 2 e 3 do art.º 1.º do Dec. Lei n.º 256-A/77 e n.º 1 do art. 125º do CPA - implica a preferição de formalidade legal essencial, o que faz enferma o processo do vício de ilegalidade;

i) A fundamentação por referência, por remissão, para ser válida, tem de consistir numa declaração expressa e inequívoca de concordância com anterior parecer, informação ou proposta;

j) A justificação do acto feito pela autoridade recorrida no despacho de sustentação ou na resposta do recurso contencioso, não supre a falta de fundamentação legalmente exigível pelas normas supracitadas;

l) Na espécie dos autos, embora o despacho recorrido tenha sido proferido sobre proposta da DGCI, a autoridade decidente não estava dispensada de fundamentar a sua decisão, nos moldes previstos no art.º 268º n.º 3, da CCP, do art.º 1º, n.ºs 2 e 3 do Dec. Lei n.º 256-A/77 e n.º 1 do art.º 125º do CPA, mesmo que a recorrente tenha optado conscientemente pelo recurso contencioso;

m) A tributação autorizada com omissão do dever de fundamentação expressa exigida por lei na rectificação dos pressupostos de facto relevantes exigidos pela normas específicas, violou o disposto nos art.ºs 54º n.º 1, 114º, n.º único, do CC Industrial; nos art.ºs 268º, n.º 3 e 107º da CRP; no art.º 1º n.ºs 2 e 3, do Dec.-Lei n.º 256-A/77, no art.º 125º, n.º 1 do CPA e, anula, nos art.ºs 19º alínea b), 21º, 22º, 80º, 81º e 82º todos do CPT.

Termina dependendo da providência do recurso, anulando-se o "despacho recorrido, por vício de forma e violação de lei ...".

Por seu lado, a autoridade recorrida alegando, formulou o seguinte quadro conclusivo:

"a) Atendendo ao carácter instrumental da fundamentação, deve considerar-se fundamentado o acto administrativo quando o seu destinatário compreendeu perfeitamente os fundamentos da decisão.

b) A jurisprudência pacífica venerando tribunal faz apelo para aferir da cognoscibilidade das razões da decisão, a um destinatário normal, colocado na situação concreta em causa.

c) No caso concreto ficou sobejamente demonstrado que o recorrente apreendeu muito claramente as razões do despacho de 15/10/91, ora impugnado.

d) A fundamentação dos actos cumpriu cabalmente o fim por ela visado - assegurar a ponderação da decisão e possibilitar ao seu destinatário a opção consciente entre a aceitação do acto ou a sua impugnação contenciosa.

e) O citado despacho apenas deu cumprimento ao disposto no parágrafo 1.º do art.º 54.º, que prescreve havendo fundada dúvida

sobre se o resultado da escrita corresponde ou não à realidade, observar-se-á, na parte aplicável o estabelecido para o grupo B. E.

f) No parágrafo único do art.º 114.º do mesmo diploma legal que dispõe . . . sempre que em face do exame à escrita . . . ressaltem fundadas dúvidas sobre se o resultado apurado corresponde ou não há realidade, será matéria colectável determinada de novo de harmonia com as disposições aplicáveis aos contribuintes do grupo B.

g) As anomalias detectadas e demonstradas pela fiscalização são idóneas para a aplicação dos preceitos citados, competindo ao recorrente o ónus de clarificar a situação, visto a contabilidade não espelhar a realidade, o que não fez.”

Termina sustentada que deve ser negado provimento ao recurso.

O Exmº Procurador-Geral-Adjunto neste STA emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso, o qual assim se resume: “. . . apura-se, facilmente, que o despacho do SEAF ”Autorizo” se refere a proposta do DGCI que antecede, o qual, por sua vez, concorda com o parecer do Director de Serviços que, por seu lado, fez seu o parecer do técnico-economista que analisou o relatório de fls. 17 e seg. elaborado por um perito da fiscalização tributária, o que foi apreendido pela recorrente como o prova o teor das suas petição inicial e alegações, improcedente, pois, ” a alegação de falta de fundamentação ou fundamentação suficiente do acto recorrido”

Também ”não ocorre o alegado vício de violação de lei, por falta de pressupostos de facto” uma vez que ”no relatório de fl. 17 e seg. demonstrou-se com factos a falta de rigor de credibilidade da contabilização das vendas e dos inventários”, o que não foi posto em causa pela recorrente.

”Finalmente, não procede a conclusão f) das alegações. Na verdade, não havia lugar ao recurso ao art.º 121º do C.P.Tributário pois o exame à escrita fez concluir, não por dúvidas sobre existência em quantificação do facto, tributário, mas por falta de credibilidade da contabilidade da recorrida”.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir:

Com relevância para a decisão, a matéria de facto a decidir é a seguinte:

a) A Sociedade Henrique Morais, Lda, na recorrente colectada em contribuição industrial, grupo A, com sede e estabelecimento principal na Praça 8 de Maio, na Figueira da Foz, desenvolve a sua actividade nesta e em duas sucursais também nesta Cidade, nas Ruas Bernardo Lopes n.º 7 e Cândido dos Reis n.º 121;

b) Como actividade principal tem os artigos de óptica médica e relojoaria e bem assim outras actividades, como o comércio de artigos de fotografia;

c) Face no exame na escrita da recorrente, realizado em Fevereiro de 1990, pelo Núcleo de Fiscalização de Empresas da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra, propõe esta entidade aos órgãos competentes a fixação da matéria colectável e tributação pelo sistema do grupo B em relação aos exercícios de 1986, 1987 e 1988;

d) Para tanto, baseou-se a mesma entidade na análise dos elementos recolhidos, levados ao mapa de apuramento, 33-G também explicitados no respectivo relatório da fiscalização tributária;

Remetida a referida proposta á Direcção-Geral de Contribuições e Impostos, pelo Técnico Economista António Lopes Marques, foi emitido o seguinte ”parecer”:

”Em face das razões invocadas no relatório de exame à escrita do contribuinte (. . .) relativamente aos exercícios de 1986/7/8, sin-

teizado no ponto 6, a folha 10, afigura-se-nos que a contabilidade objectivo de análise não traduz com clareza as operações marcantis desenvolvidas pela empresa, nestes 3 exercícios, nomeadamente: a falta de rigor na contabilidade das vendas; a falta de contabilidade na elaboração dos inventários finais e, ainda, de acordo com os elementos extraídos da escrita, as margens brutas sobre as vendas e sobre os custos têm vindo a decrescer, significativamente, desde o exercício de 1985 (conforme anexo 1 ao relatório). No entanto, face às amostragens directas efectuadas sobre os principais artigos transaccionados, constata-se que a margem de lucro apurada não tem qualquer relação com a contabilizada. Aliás o próprio contribuinte (gerente) declarou que ”a formação do preço das lentes se processa multiplicando o seu custo, sem considerar os descontos da factura, pelo factor 2 e por 2, 3 sobre igual custo, quanto à formação do preço das armações”.

Pelo, exposto, a contabilidade deste contribuinte, nos exercícios de 1986/7/8, não satisfaz os requisitos estabelecidos no art. 51º do C.C.I. pelo que a matéria colectável não poderá ser apurada pelo sistema do grupo A.

Nestes termos, concordamos com a proposta apresentada pela D.F. Coimbra no sentido de que o erro tributável dos exercícios de 1986/7/8, seja determinado segundo as regras estabelecidas para os contribuintes do grupo ”B” de harmonia com o art. 114.º conjugado com o n.º 4º do art. 54º ambos do CCI.

Os resultados fiscais declarados pelo contribuinte nos exercícios de 1986, 1987 e 1988, de 1 686 805\$00; de 1 701 868\$00 de 1 660 543\$00, são corrigidos para . . . 10 229 822\$00; 9 606 406\$00 e 15 874 725\$00, respectivamente”;

f) Sobre este parecer, pelo Director de Serviços, Manuel Pinto Peixoto foi aposto o seguinte: ”Confirmando os fundamentos desta proposta da tributação pelo grupo B, nos termos desta preposta da tributação pelo grupo B, nos termos do § 4º do art. 54.º do Cód. Contrib. Industrial. A consideração do Sr. Director-Geral”.

g) Por esta entidade foi exarado o seguinte: ”Concordo. É de tributar pelo sistema do grupo B. À consideração de S.E.S.E.A.F.”;

h) A que seguiu o seguinte ”Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais: Autorizo 91/10/15”. Assinado por José de Oliveira Costa”.

i) É este o despacho recorrido.

j) Na sequência do requerimento da ora recorrente, pelos Serviços competentes foi passada e entregue à mesma pelo officio 353 de 06/02/92 (fl. 36) certidão de todos os elementos em que assentou o despacho ora recorrido, bem como pareceres e referidos despachos, meio através do qual foi a recorrente notificada de todos os elementos que integram a certidão.

l) O Parecer referido em e), da Direcção Geral das Cont. e Impostos, foi precedido de um outro da Direcção Distrital de Finanças, que merece a concordância do Director Distrital, do seguinte teor: ”Pelo que se informou no relatório, nomeadamente: marcação das lentes vezes o factor 2 e nas armações factor 2-3 S/0 CEV; nas amostragens efectuadas a margem bruta ultrapassa os 130% dado na armação não retirar o IVA; — o custo das vendas em armações e restantes mercadorias acusa em 1988 margens negativas; — Inexistência de comprovantes das vendas nos vários estabelecimentos; Margens evidenciadas na contabilidade abaixo das praticadas na comercialização.

m) Confirma-se a proposta de tributação dos exercícios de 1986, 1987 e 1988 pelo sistema aplicável aos contribuintes do grupo B nos termos do § único do art. 114.º do CC Industrial, sendo de submeter a despacho de SESEAF conforme n.º 4.º do art.º 54º do mesmo código . . .”

n) O presente recurso foi interposto em 27/02/92.

Estes factos considerados relevantes para a decisão, inpondo-se o tratamento jurídico na busca da solução legal adequada à situação dos autos.

A primeira tarefa consiste em precisar o objecto do recurso que, sendo contencioso, de acordo com o entendimento jurisdicional corrente, a sua delimitação objectiva se afere pelo teor da petição de interposição e alegações e conclusões.

Isto para dizer que na petição foram assacados ao despacho recorrido vícios de violação de lei, vício de forma e de desvio de poder.

Porém, este último, como decorre das conclusões, foi pela recorrente abandonado o que tem de ser entendido como restrição expressa do objecto inicial do recurso (art. 684º do CPC ex vi art. 1.º da LPTA), pelo que do mesmo não deve conhecer-se.

Ficam assim para apreciação os invocados vícios de forma e de violação de lei, logrando este conhecimento prioritário à face do disposto no art. 57º da LPTA já que, a proceder, determina mais eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Vejamus:

Segundo o art. 6.º e segs. Do Cód. da Contribuição Industrial, então em vigor, os contribuintes encontravam-se distribuídos por três grupos: A, B e C, relevando aqui apenas os dois primeiros:

O grupo A, com tributação incidente nos lucros efectivamente obtidos pelos contribuintes e determinados através da sua contabilidade.

O grupo B, com tributação sobre os lucros presumidos, ou melhor, lucros que presumivelmente os contribuintes obtiveram em determinado exercício.

Pelo sistema do grupo A tinha-se em vista a determinação da matéria colectável e consequentemente tributação de um lucro real e efectivo conseguindo através da contabilidade da empresa reportado à conta dos resultados (art. 22º a 54º da CCI) o que pressuponha a verificação de requisitos sobre a idoneidade da contabilidade, entendida esta como contabilidade sã (cf. Vítor Faveiro, Noções Fundamentais de D. Fiscal, Vol. II, Ano 1986, pag. 496).

Mas a matéria colectável dos contribuintes do grupo A pode (podia) ser determinada pelas regras do grupo B quando se mostra-se impossível a sua determinação através da Contabilidade ou quando ocorresse dúvida fundada sobre a exactidão da escrita em relação à realidade, sendo certo que tais contribuintes não deixam de pertencer ao grupo A.

Com efeito, nos termos das disposições conjugadas dos art. 54.º 1.º e 114.º 2º do CCI podem ser tributados pelas regras do grupo B quanto à determinação da matéria colectável os contribuintes que, sendo embora do grupo A, não possuam contabilidade de suficientemente sã e completa e por isso se verifique a "impossibilidade de determinar a matéria colectável de harmonia com as regras dos arts. 22.º a 54.º, ou havendo dúvida fundada sobre se o resultado da escrita corresponde ou não à realidade.

Por seu turno, estabelecido o § 4.º do art. 54º na redacção que lhe foi dada pelo art. 3º do Dec.-Lei 182/86, de 10/07:

”Exceptuando o caso da falta de escrita, confirmada pelos Serviços de Fiscalização a mudança de tributação do grupo A para o grupo B só pode ter lugar mediante despacho nesse sentido proferido pelo Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, sobreproposta fundamentada do Director-Geral de Contribuições e Impostos”, despacho este que só têm efeito no domínio da determinação da matéria colectável, como dispõe (dispunha) o n.º 5.º do mesmo artigo.

Temos, pois que a referida mudança de grupo A para grupo B só é viável no estrito âmbito com vista à determinação da matéria colectável mediante prévio despacho autorizante do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais sobre proposta fundamentada, verificadas que sejam os respectivos pressupostos legais.

Fixado o quadro legal que rege a matéria atinente aos pressupostos de autorização da mutação do sistema do grupo A para o grupo B para efeitos de tributação em contribuição industrial, face à matéria das conclusões das alegações, coloca-se a questão de saber se o despacho recorrido autorizante estará inquinado do vício de violação de lei "por erro nos pressupostos de facto" e também de ilegalidade por não verificação no caso dos "requisitos subjectivos nem objectivos de que dependia a autorização" como sustenta a recorrente.

Sobre os pontos assinados importa referir que o exame à escrita da recorrente revelou o que foi explicitado no respectivo relatório e cujos elementos fácticos essenciais foram vertidos no probatório, onde se salienta que a "contabilidade de objecto de análise não traduz com clareza as operações mercantis desenvolvidas pela empresa, nos três exercícios, nomeadamente: falta de rigor na contabilidade das vendas; falta de credibilidade na elaboração dos eventários finais" e ainda "(...) as margens brutais sobre as vendas e sobre os custos têm vindo a decrescer, significativamente desde o exercício de 1985: "... e face às amostragens directas efectuadas sobre os principais artigos transaccionados constata-se que a margem de lucro apurada não tem qualquer relação com a contabilizada; que o próprio contribuinte (gerente) declarou que a formação dos preços das lentes se processava multiplicando o seu custo sem considerar os descontos da factura pelo factor 2 e por 2, 3, sobre igual custo quanto à formação do preço das armações" mais ainda: "nas amostragens efectuadas à margem bruta os 130% dado na marcação não retirar o IVA; o custo das vendas em armações e restantes mercadorias acusa em 1988 margens negativas: inexistência de comprovantes das vendas nos vários estabelecimentos; margens evidenciadas na contabilidade abaixo das praticadas na comercialização.

Elementos estes que encontram tradução contabilística no mapa de apuramento 33-G que ao mesmo foram levados quando recolhidos do exame à escrita.

Daqui conclui-se que a contabilidade da recorrente não satisfaz os requisitos estabelecidos no art.º 51º do CCI, tornando-se impossível apurar a matéria colectável pelo sistema do grupo A pelo que feita a proposta de mutação para o grupo B veio a ser autorizada como acima se referiu, no quadro da matéria de facto fixada e nos termos ali expendidos.

Tudo o que vem referido consubstancia o conjunto de pressupostos de facto e requisitos objectivos, em conformidade com a lei, e que presidiram à prolação do despacho ora recorrido e que responde também à alegação da recorrente que "a autorização concedida só poderia ter sido conferida se houvesse obstáculo intransponível e ou

impossibilidade irreversível para se determinar a matéria colectável pelo sistema do grupo A”.

Obviamente que os elementos recolhidos a escrita e espelhados no relatório subjacente ao despacho recorrido conferem consistência ao quadro de impossibilidade de determinação da matéria colectável pelo grupo A, configurado na contabilidade evada de insuficiências e que criam dúvida fundada sobre o resultado da escrita que, na circunstância não correspondia à realidade.

Por outro lado, estabelecendo o despacho recorrido e as razões que o motivaram uma presunção de legalidade, há-de reconhecer-se que a recorrente não aduziu elementos credíveis que abalasses ou pudessem pôr em causa a veracidade do mesmo despacho que, contra o que alega a recorrente, assenta em dados consistentes e documentáveis e não em simples suspeitas ou falta de “consciência dos resultados apresentados em quaisquer tabelas de valores médios”.

Não se verifica, pois o alegado vício de violação de lei por falta de pressupostos de facto ou por erro destes pois que, como também ilustra o Exmo Magistrado do Ministério Público, no relatório demonstra-se com factos a falta de rigor e de credibilidade da contabilização de vendas e dos inventários e essa demonstração não a conseguiu pôr em causa a recorrente”.

Passemos agora à alegada falta de fundamentação do despacho recorrido.

Defende a recorrente que o despacho impugnado “só se limita à expressão “autorizo” pois a fundamentação por referência ou por remissão ao parecer anterior para ser válida tem de consistir numa declaração expressa de concordância com anterior proposta, o que não se verificou (concl. alín. g) das conclusões); é que a falta de parecer obrigatório nos termos legais (...) implica pretensão de formalidade essencial” gerador de vício de forma.

Vejamos.

Se bem interpretamos a alegação da recorrente, o despacho impugnado não está fundamentado uma vez que a expressão ou termo (dizemos nós) “Autorizo” é insuficiente porque carencia de declaração expressa de concordância com anterior proposta.

Já vimos que a mudança de tributação do grupo A para o grupo B em contribuição industrial só pode ter lugar, segundo o § 4 do art.º 54º do CCI, mediante despacho nesse sentido proferido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais sobre proposta fundamentada do Director-Geral das Contribuições e Impostos, isto no domínio da determinação da matéria colectável.

A semelhança do que prescrevia a lei ordinária - art.º 1º do Dec.-Lei n.º 256-A/77 de 17/06 - também o art.º 268º n.º 2 da C.Rep.Port. (revisão de 1982) e n.º 3 (revisão de 1989) veio estabelecer a imperatividade de os actos administrativos serem objecto de fundamentação quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Tal fundamentação - n.º 2 do art. 1.º do Dec. Lei n.º 256-A/77 - deve ser expressa através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta que neste caso constituirão parte integrante do respectivo acto, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que por obscuridade, contradição ou insuficiência não esclareçam concretamente a sua motivação.

Tem sido jurisprudência deste Supremo Tribunal a que “se fixou numa solução interpelativa prudente que harmoniza o direito fundamental dos cidadãos a conhecerem os fundamentos factuais e as razões legais que permitem a uma actividade administrativa conformar-lhes negativamente a esfera jurídica com as exigências que a lei impõe à administração de actuar na valorização do interesse público, com presteza, eficácia e racionalidade” (Ac. do STA 1ª sec. de 17/01/89 - Dec. n.º 24457 in BMJ, pág. 322 e segs).

Constitui jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo o entendimento de que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal do acto administrativo e das circunstâncias em que foi praticado o acto, devendo exigir-se tão-somente, que atentos aqueles aspectos, perante o itinerário cognoscitivo e valorativo do acto, num destinatário normal possa ficar a saber a razão porque se decidiu em determinado sentido (Acs. do STA de 11/05/89, 30/04/92 e de 25/02/93 in ADS respectivamente n.ºs 335 1398 pág. 372, pág 1308 e 384 pág 1221 - cf. ainda e Ac. do pleno STA de 27/11/96 in AD 426, pág. 758 e segs.).

É, assim no plano das situações concretas que “interessa averiguar se tal como acto foi praticado se torna impossível ou particularmente difícil, ao interessado saber essas razões e fundamentos por forma a poder tomar uma decisão consciente quanto a aceitar ou impugnar o acto” (1.º Ac. acima citado).

Isto para dizer que, no caso, e neste ponto, logo se apreende que o termo ou acto “Autorizo” recai sobre proposta do DGCI que acolheu, como seu, o parecer que, de forma exhaustiva, explicita as razões conducentes à necessidade de a recorrente ser tributada pelo grupo B, face à impossibilidade de detenção de elementos contabilísticos para determinação da matéria colectável pelo grupo A.

Da alínea e) do probatório resulta claramente essa falta de requisitos estabelecidos no art.º 51º do CCI, ou melhor, elementos factícios que o não-de integrar, para determinação da matéria colectável pelo sistema do grupo A. Com o acto “Autorizo” vê-se sem dificuldade intensão do órgão decidente de apropriação da motivação de facto e de direito constante do mencionado parecer que, por declaração expressa de concordância passou a fazer parte integrante do acto impugnado. No contexto em que foi praticado o referido acto “Autorizo” não deixa dúvidas quanto à identificação dos fundamentos do mesmo, mostrando-se em conformidade com a segunda parte do n.º 1 do art.º 1.º do Dec.-Lei n.º 256-A/77 no sentido de que a fundamentação pode “consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer . . .”. A lei apenas exige uma declaração inequívoca que não deixe dúvidas quanto aos fundamentos do acto e que no caso se mostram aos olhos do destinatário claramente explicitados no parecer para que se remete ou que serve de remissão.

Seria pouca inutilidade exigir-se ao órgão que decidiu uma repetição dos fundamentos do acto que já constavam de anteriores peças, propostas e pareceres, por remissão para tais pareceres que os contém, se poderem dar a conhecer ao administrador com precisão e segurança. Foi isto que sucedeu e se evidencia.

De resto, atente-se que, no caso vertente, de acordo com o § 4º do art.º 54.º do CCI é exigido despacho que recai sobre proposta fundamentada do Director-Geral das Contribuições e Impostos. E já se viu que a proposta desta entidade, ao fazer suas as posições expressas em anteriores pareceres, encerra toda a motivação fundamentadora do acto impugnado.

Eis que a simples expressão verbal "Autorizo" escrita no mesmo documento em que foi emitido o parecer em que se propunha essa autorização com os aludidos fundamentos que se referem no parecer só pode ter o sentido jurídico de autorização da mutação do grupo A para o grupo B para efeitos de determinação da matéria colectável e consequente tributação pelo sistema deste último grupo.

O que tudo foi plenamente apreendido pelo ora recorrente, colocada na posição de um destinatário normal para quem os fundamentos factuais e jurídicos do acto eram perfeitamente perceptíveis, como foram, como se depreende claramente da forma como explicitou os meios de defesa e impugnação nas diversas peças processuais formuladas e apresentadas.

Não se verifica, pois, a alegada omissão de parecer do dever de fundamentação nem a sua insuficiência pelo que tem de concluir-se pela inexistência do vício de forma por falta de fundamentação nem se tem por verificada qualquer preterição de formalidade essencial.

Finalmente, uma nota sobre a conclusão f) das alegações relativamente à pretensão de que deveria ter sido accionado o disposto no artigo 121.º do CPT que reza sobre a anulação do acto impugnado quando da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário. Como bem observa o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, não havia lugar ao recurso a tal dispositivo pois o exame à escrita fez concluir, não por dúvidas da existência ou quantificação do facto tributário, mas por falta de credibilidade da contabilidade da recorrente, como acima foi evidenciado, o que ditou a mutação de grupo.

Em suma, não se têm por violadas as disposições legais citadas pela recorrente.

Termos em que se nega o provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 70 000\$ e 60 % de procuradoria.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Abílio Gonçalves Loureiro — Joaquim Almeida Lopes — Vítor Manuel Marques Meira.* — Vítor presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 24 de Setembro de 1997

Assunto:

Recurso jurisdicional. Competência da Secção de Contencioso Tributário do STA. Matéria de Facto

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos recursos jurisdicionais, a secção do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo é apenas competente para do recurso conhecer se este tiver por fundamento exclusivamente matéria de direito (art.ºs 32º n.º 1 alínea b) e 21.º n.º 4 do ETAF)*
- 2 — *Se nos recursos referidos em 1 se discutir também matéria de facto é competente para a sua apreciação a Secção*

de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 16.229 em que é recorrente Fausto Marques e recorrido Fazenda Pública e de que foi relator o Exmo. Sr. Cons.º Dr. Abílio Bordalo.

Acórdão na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Fausto Marques, identificado nos autos não se conformando com a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra as Contribuições Industriais que lhe foram liquidadas nos processos n.ºs 4387 e 4388 referentes aos autos de 1986 e 1987, recorreu da mesma sentença directamente para este STA em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

1 — A sentença recorrida não conheceu todas as questões aduzidas na impugnação, nomeadamente a falta de fundamentação do acto tributário.

2 — O art. 1.º do citado Dec. Lei n.º 256-A/77 aplica-se aos actos tributários.

3 — Nem as notificações das decisões tributárias nem os próprios actos tributários das liquidações adicionais se encontravam fundamentados.

4 — Os modelos 27-G, que serviram de base às liquidações adicionais, também não continham qualquer indicação das regras judiciais ou dos factos determinantes das correcções.

5 — A Administração Fiscal não deu a conhecer ao contribuinte, ora recorrente, de forma expressa e sucinta os fundamentos de facto e de direito das suas decisões.

6 — A sentença recorrida violou o disposto no n.º 1 do Dec. Lei n.º 256-A/77, bem como o imperativo do n.º 2 do art.º 268.º de Contribuição da República Portuguesa.

Temos em que (...) deve conceder-se provimentos ao recurso e (...) revogar-se a sentença recorrida, anulando-se as liquidações adicionais".

Contra-alegou a Fazenda Pública defendendo que a "sentença recorrida não merece censura já que não violou as normas invocadas no recurso, devendo este ser considerado improcedente".

Os Exmo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da ampliação da matéria de facto nos termos dos art.s 729º e 730.º do CPC já que "o M.º Juiz não estabeleceu na sentença os factos donde se pode concluir se a correcção tributária está ou não fundamentada, sendo certo que, em casos como este o grau exigível de fundamentação do acto tributário é maior que no caso de acto — massa". Sustentou-se ainda que não ocorre a alegada omissão de pronúncia pois o M.º Juiz decidiu estar o acto fundamentado ao referir que "os valores cautelados pelo chefe de repartição de Finanças estão apoiados nas correcções efectuadas pelos serviços de fiscalização tributária constante no n.º 127-G".

Colhidos os vistos legais cumpre decidir:

Em sede factual vim apurando que:

3.1 — O impugnante Fausto Marques exercia a actividade de "Pensões", encontrava-se tributado em contribuição industrial pelo sistema do grupo A, nos anos de 1986 e 1987, relativamente ao seu estabelecimento denominado "Pensão Paris" sito na Figueira da Foz.

3.2 — Apresentou na repartição de Finanças do Concelho de Tondela em 29/06/87 e 28/06/88, em relação aos exercícios dos anos de 1986 e 1987, respectivamente, as declarações modelo 2 de contribuição industrial.

3.3 — Nestas liquidou os impostos de 84 230\$00, 1986, e 105 165\$00, 1987.

3.4 — Em 29/01/1991, foi notificado para em 15 dias pagar na Tesouraria da Fazenda Pública do Concelho de Tondela.

3.4.1 — A importância de 208 287\$00, sublinhando-se esta em 180 000\$00 de contribuição industrial do grupo A, 15 000\$00 de imposto extraordinário e 13 287\$00 de juros compensatórios.

3.4.2 — A importância de 242 690\$00, subdividindo-se esta em 210 000\$00 de contribuição industrial do grupo A, 17 500\$00 de imposto extraordinário e 15 190\$00 de juros compensatórios.

3.5 — Das notificações constava ainda que:

3.5.1 — Esta liquidação insidira sobre a determinação da matéria colectável do exercício de 1986 no montante de 880 765\$00.

3.5.2 — Esta liquidação incidiu sobre a determinação da matéria colectável do exercício de 1987, no montante de 1 050 550\$00.

3.6 — Estas liquidações tinham por base as informações prestadas pelos serviços de fiscalização, constantes dos impressos modelos 27-G e 35-G, relativamente a cada um dos exercícios em causa.

3.7 — As liquidações foram debitadas para cobrança virtual ocorrendo a abertura do cofre em 01/03/1991.

3.8 — A presente impugnação foi instaurada em 31/05/1991”.

Estes os factos fixados na sentença recorrida.

Defende o Exmo Magistrado do Ministério Público a ampliação da matéria de facto ao abrigo do disposto nos art.ºs 729º e 730º do CPC, o que implica a competência deste tribunal para do recurso conhecer e esta, como é sabido, é aferida pela matéria retida nas conclusões das alegações e que nos recursos de decisões jurisdicionais, como é o caso, este STA só é competente se o recurso tiver como fundamento exclusivamente matéria de Direito, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 32º do STAF.

Logra, pois, perioridade de apreciação a questão da competência que é da ordem pública e o seu conhecimento precede o de outra matéria (artigo 3.º da LPTA sendo o certo que a incompetência absoluta em razão da hierarquia pode ser arguida pelas partes e pelo Ministério Público e deve ser suscitada oficiosamente pelo tribunal em qualquer estado do processo enquanto não houver sentença com trânsito em julgado proferida sobre o fundo da causa (art.º 101º, e 102º do CPC e 45.º n.º 2 do CPT).

Ora, analisada a matéria levada às conclusões da alegação basta verificar se o recorrente pede alterações da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados; se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de Direito e fica desde logo definida a competência do tribunal, mas que não é este STA.

Como decorre da conclusão 4.ª o recorrente afirma que “os modelos 27-G que serviram de base às liquidações adicionais, também não continham qualquer indicação (...) dos factos determinantes das correcções” e na 5.ª conclusão refere-se que a “Administração Fiscal não deu a conhecer ao contribuinte, ora recorrente, de forma expressa e sucinta os fundamentos de facto e de direitos das suas decisões”.

Asserções estas que traduzindo matéria de facto e confrontadas com o quadro probatório da sentença, deste não constam e, por outro lado, conflituam com a matéria fixada na mesma sentença.

Donde se conclui que o fundamento do recurso não versa exclusivamente sobre matéria de Direito por não se cingir à mesma interpretação das normas jurídicas, antes exprimindo ocorrências da vida real.

O que significa que, no caso vertente, o recorrente discute também matéria de facto para cuja apreciação deixa de ser competente a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que, nos termos do disposto no artigo 4 do ETAF, funcionando como tribunal de revista apenas conhece de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, como sucede no caso.

A competência para apreciação da matéria de facto cabe à Secção de Contencioso Tributária do Tribunal Central Administrativo (2.ª secção) criada pelo art. 36.º n.º 2 do STAF com a nova redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 229/96, de 29 de Novembro, em substituição do extinto Tribunal Tributário de 2.ª Instância (artigo 109, n.º 1 do mesmo diploma).

Com efeito, de acordo com as disposições conjugadas dos artigos 39.º e 109.º, n.º 2 do mesmo ETAF (actual redacção) a Secção de Contencioso Tributário conhece de matéria de facto e de direito, à semelhança do que sucedia com a anterior redacção do artigo 39.º que competia ao Tribunal Tributário de 2.ª instância essa competência.

Do exposto resulta que esta STA é incompetente em razão da hierarquia para do presente recurso conhecer, sendo, pois, competente a 2.ª Secção do TCA, nos termos das disposições combinadas dos artigos 39.º, 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1 alínea b) e 41.º n.º 1, alínea a) do STAF, em consonância, aliás, com o preceituado no artigo 167.º do CPT.

Termos em que se acorda em julgar incompetente, razão da hierarquia, o STA para do recurso conhecer, cabendo tal competência à referida Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15 000\$00 e 40 % de procuradoria.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Abílio Bordalo* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Domingos Brandão de Pinho*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Oposição à execução. Restituições ao Departamento para o Fundo Social Europeu.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Das decisões proferidas pelo Departamento para o Fundo Social Europeu a ordenar restituições de subsídios para a formação profissional, cabe recurso contencioso para os tribunais administrativos de círculo.*
- II — Se os lesados não lançarem mão do recurso contencioso, não podem, depois, lançar mão da oposição à execução fiscal e aí impugnar a liquidação de quantia exequenda, pois a tal obsta o artº 286º, nº 1, al. g), do CPT, por existência de meio judicial da impugnação próprio.*

Recurso n.º 17 467, em que são recorrente a Sociedade de Recreio Cepanense e recorrida a Fazenda Pública. Relator, o Exmo. Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

O Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu (DAFSE) promoveu execução fiscal contra a SOCIEDADE DE RECREIO CEPANENSE, com sede em Cepães, Fafe, para cobrança coerciva de 197.794\$00 proveniente de verbas indevidamente recebidas do Estado, respeitante à acção de formação profissional com a referência 880890P1.

Citada, a executada deduziu oposição à execução fiscal com os seguintes fundamentos:

- É credora do exequente no montante de 1 881 316\$00;
- O exequente não dispõe de título executivo legítimo;
- Nunca reconheceu nem aceitou a dívida;
- O Decreto-Lei nº 158/90 não se aplica retroactivamente, pois a dívida é de 1989;

- O DAFSE é o culpado dos atrasos com o início das acções. Por sentença de fls. 38 e 39, o M.º Juíz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga julgou a oposição improcedente, por ter entendido que a oponente teve oportunidade de impugnar a liquidação, pelo que não é aplicável o artº 286º, nº 1, al. g) do CPT.

Não se conformando com a sentença, dela recorreu a oponente para este STA, pedindo a sua revogação com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

- Há violação do princípio da reserva da função jurisdicional dos tribunais (artºs 205º e 206º da CRP e Ac. TC nº 98/88);
- Há violação do princípio da não retroactividade das leis (artº 12º do CC);
- Não existe título executivo que legitime a execução (artº 248º do CPT);
- A execução não respeita o princípio da legalidade (artº 17º do CPT).

A Fazenda Pública contra-alegou e sustentou a sentença recorrida.

Neste STA, o D.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso, pelo facto de a recorrente poder recorrer contenciosamente para o tribunal administrativo de círculo contra a decisão do DAFSE.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a recorrente tinha meio judicial de impugnação da liquidação da dívida exequenda.

A 1ª instância fixou a seguinte matéria de facto:

- 1 — A oponente recebeu uma contribuição no âmbito do DAFSE;

2 — Culminando o processo de atribuição e pagamento dessa contribuição, foi liquidada a favor do dito DAFSE a quantia exequenda, cujo reembolso foi pedido pela primeira vez à oponente em 2.4.90;

3 — A oponente reagiu a esse pedido;

4 — Como o reembolso não foi feito, o DAFSE emitiu uma certidão de dívida da respectiva importância, a qual iniciou o processo de execução a que foi deduzida a oposição.

O objecto do presente recurso é a parte dispositiva da sentença que julgou a oposição improcedente pelo facto de a recorrente dispor de meio judicial de impugnação, pelo que não pode deduzir oposição com fundamento na alínea g), do nº 1, do artº 286º do CPT.

Dispõe essa norma o seguinte: A OPOSIÇÃO PODERÁ TER POR FUNDAMENTO A ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA, SEMPRE QUE A LEI NÃO ASSEGURE MEIO JUDICIAL DE IMPUGNAÇÃO.

Mas, in casu, a lei assegurava meio judicial de impugnação? Como resulta da matéria de facto dada como provada, o reembolso foi pedido à recorrente pela primeira vez em 2.4.90. Nessa altura, estava em vigor o Despacho Normativo n.º 94/89, de 13 de Outubro, no qual se descreviam os trâmites do processo administrativo de pedido de pagamento de saldo feito pelas entidades que tivessem apresentado pedidos de contribuição aprovados. De acordo com o art.º 14º, nº 1, a não entrega do pedido de pagamento de saldo no prazo máximo de três meses após o final da acção determinativa a restituição dos adiantamentos já pagos. Esse processo terminava com uma decisão sobre o pedido de pagamento de saldo, a qual devia ser proferida no prazo máximo de 4 meses após a data da sua apresentação (artº 15º).

Se nessa decisão sobre o pedido de pagamento de saldo se verificasse o incumprimento, por não justificação dos cursos, ou por não consideração dos proveitos existentes ou de modificações à decisão de aprovação do pedido de contribuição, as entidades beneficiárias ficavam obrigadas a restituir, no prazo de 8 dias após notificação, os respectivos montantes, acrescidos de juros de mora (artº 19º, nº 1).

Actualmente, as normas procedimentais relativas ao financiamento de acções de formação profissional no âmbito do Fundo SOCIAL EUROPEU constam da Portaria nº 745-A/96, de 16 de Dezembro.

Ora, quando as entidades beneficiárias fossem notificadas da decisão proferida pelo DAFSE no processo administrativo de pagamento de saldo, mandando fazer a restituição, podiam interpor um recurso contencioso para o tribunal administrativo de círculo competente, no prazo de dois meses, nos termos do artigo 51º, nº 1, al. a), do ETAF e do artº 28º, nº 1, al. a), da LPTA. Aí se podiam defender, sustentando que a decisão do DAFSE era ilegal. É assim que têm feito dezenas de entidades beneficiárias, interpondo recurso contencioso para o tribunal administrativo. E era assim que a ora recorrente devia ter feito quando em 2.4.90 foi notificada para proceder ao reembolso. Se não interpôs o recurso contencioso na altura própria, sibi imputet, pois não é agora, na oposição à execução fiscal, que pode vir deduzir uma defesa judicial que não usou quando devia.

Por isso, não se verifica o fundamento de oposição indicado na al. g), do nº 1, do artº 286º do CPT, pois a lei assegurava à recorrente meio judicial de impugnação da quantia liquidada.

Defende a recorrente que a extração do título executivo viola o princípio da reserva de juiz.

Mas não tem razão. O DAFSE é um órgão da Administração Pública, é um departamento do poder executivo. Como poder que é, o DAFSE não precisa de recorrer aos tribunais para executar as suas decisões. Estamos num sistema de Administrativa Executiva não um sistema de Administração Judiciária. A autoridade pública não precisa de ir a tribunal obter sentença condenatória para depois a executar. Tem o privilégio de execução prévia sem precisar de sentença judicial. É isso que é imposto pelo princípio da separação de poderes (art.º 114.º da CRP). Por isso, não há violação do princípio constitucional da reserva de juiz.

Diz a recorrente que a aplicação retroactiva do DL 158/90, de 17 de Maio, viola o princípio da irretroactividade das leis.

Acontece que o art.º 3.º desse diploma prevê a sua aplicação às reposições pendentes, a esta retroactividade não é arbitrária, nem irrazoável. Por isso, não viola o art.º 18.º da CRP. Só as leis incriminadoras não podem ser retroactivas.

Alega a recorrente que não existe título executivo que legitima a execução.

Mas este título encontra-se fotocopiado a fl. 14.

A execução respeita o princípio da legalidade, pois não viola a lei, antes se conformando com ela.

Por todas estas razões, a sentença recorrida não merece censura.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradora em 30 %.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — Almeida Lopes — Brandão de Pinho — Mendes Pimental. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 24 de setembro de 1997.

Assunto:

Indeferimento liminar. Manifesta improcedência da petição de embargos de terceiro. Quota Social. Posse.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A petição de embargos de terceiro só deve ser liminarmente indeferida, para além dos demais casos referidos no art.º 291.º ex. vi no n.º 1 do art.º 219.º do CPT, quando a improcedência da pretensão do embargante for tão evidente e notória que se torne inútil qualquer instrução e dimensão posterior, isto é, quando o seguimento do processo não tenha alguma razão de ser.*
- 2 — *Assim, se relativamente à pretensão da embargante, quer no plano doutrinário quer na jurisprudência. Se desenham posições aleatórias no ponto em que se discute sobre se a titular de quota de sociedade detém a qualidade de possuidora da mesma quota, não é líquido e muito menos manifesto ou evidente que a pretensão da petionária não possa proceder.*

3 — *Tese que sai reforçada, como no caso pelo facto de não ter sido produzida a prova arrolada e de o despacho recorrido não ter feito a mínima menção quanto à evidência ou manifesta impossibilidade de proceder tal pretensão, o que impede que, de imediato, se indefira liminarmente a petição.*

Recurso n.º 17.826 em que é recorrente Adriana Paula de Sousa Moreira Coelho e recorrido Fazenda Pública de que foi relator o Exmo. Sr. Cons.º Dr. Abílio Bordalo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Adriana Paula de Sousa Moreira Coelho, Casada, residente na rua Dr. António Vieira de Meireles, n.º 5, 5.º-C, Penafiel, deduziu embargos de terceiro no processo de execução fiscal instaurado contra Penaconfex — Empresa Internacional de Confecções, Lda. em que fora penhorada uma quota social de 500 000\$00 alegadamente pertença de Álvaro Adriano de Sousa Moreira.

Alegou, em síntese, perante o Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, que “tal indivíduo não é titular da quota referida pois a mesma já se havia transmitido à embargante, encontrando-se tal facto devidamente registado na Conservatória do Registo Comercial de Penafiel, pelo que sendo proprietária têm também a sua posse e que ela, embargante têm a posição de terceiro uma vez que nos autos “nem representa a executada principal nem o eventual executado subsidiário, devendo por tudo isto, ser levantada a penhora sobre a referida quota social.

Assolou prova testemunhal e juntou com a petição num documento.

Por despacho judicial de 16/09/93, o M.º Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente os embargos sob a consideração decisiva “a quota de uma sociedade não configura numa realidade jurídica susceptível de posse”.

Inconformada com tal decisão veio a embargante interpor recurso directamente para este STA onde apresentou as alegações, face à declaração nesse sentido formulada no requerimento de interposição, que concluiu da seguinte forma:

“a) O Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” entendeu que a quota de uma sociedade não configura numa realidade jurídica susceptível de posse.

b) Rejeitando, assim, liminarmente os embargos de terceiros, deduzidos pela ora recorrente, onde se peticiona o levantamento da penhora da quota social da firma “Garagem Egas Moniz, Lda.” que alega ser possuidora.

c) A melhor doutrina e mais esclarecida jurisprudência, bem como o direito moderno e o direito comparado, não tem entendido neste sentido, para além de que o próprio ordenamento jurídico existente dá perfeita cobertura à tese da recorrente, isto é, de que uma quota é susceptível de posse. Assim,

d) O art.º 1251.º do Código Civil defende posse como o “poder que se manifesta quando alguém actua como forma correspondente ao exercício do direito de propriedade (...)”

e) O dono de uma quota é proprietário dela.

f) Daqui resulta que o seu proprietário goza de modo pleno e exclusivo do direito de fruição da quota (art.º 1305 do citado diploma).

g) Enquanto coisa que é, face ao disposto no art. 202 do mesmo normativo, que incorpórea, dado que pode ser objectivo de uma relação jurídica.

h) De facto, as quotas compram-se, vendem-se, dividem-se ...

i) Estamos assim, no âmbito do disposto no citado art.º 1251º

j) O elemento do “animus” existe no quotista através da intenção de exercer sobre a quota, como seu titular, o direito real correspondente aquele domínio de facto.

k) O mesmo se digna em relação ao “corpus” consiste no domínio de facto sobre a mesma, na medida em que existe a fruição de tal bem com o exercício, ou, pelo menos, a sua possibilidade, de todos os respectivos direitos.

l) Já que apesar de o quotista não deter fisicamente a dita quota, detém a sua fruição, exercendo os direitos a ela inerentes, lucros, formação da vontade social, possível participação na administração da sociedade (...).

m) É através do acto da investidura na titularidade da quota que se manifesta em relação material do quotista (“corpus”), dando-lhe a qualidade de proprietário, com fruição dos direitos inerentes a tal qualidades.

n) Por outro lado, atribuindo a lei às quotas sociais a susceptibilidade de sobre as mesmas incidir uma penhora, significa que, com esta, os seus proprietários perderam a sua posse, iniciando-se uma nova posse, exercida pelo tribunal ou pelo depositário, privando-se aqueles da sua fruição.

o) O que vem reafirmar a existência de posse das quotas pelo seu proprietário, atento à sua transferibilidade pelo acto da penhora.

p) O Direito Português conhece, por outro lado, casos de posse sem que haja detenção material “corpus” (art.º 796º do Código Civil) em que o adquirente é possuidor antes mesmo de ter o dito “corpus”, ou seja antes de ter havido tradição.

q) O que alicerça a ideia de que não se pode negar a posse a um quotista que frui plenamente a sua quota, exercendo em relação a ela todos os direitos de proprietário.

r) Violou, assim, a decisão recorrendo, entre outros art.ºs 202º, 1251º, 1302º e 1305º do Código Civil, art.ºs 308º e 309º do Cód. Proc. Tributário, art.ºs 826º, 838º, 848º e 1037º do C. P. Civil”.

Termina defendendo que “deve ser anulada a sentença recorrida, a fim de seguirem os embargos os seus termos até final ...”.

Contra-alegou a Fazenda Pública sustentando que “a doutrina acolhida no referido despacho é a que corresponde à tese largamente dominante na doutrina e jurisprudência portuguesa” e que “o entendimento comum é o de que, segundo o sistema jurídico português apenas são susceptíveis de posse os direitos reais, isto é os que recaem sobre coisas do mundo exterior, coisas corpóreas”.

O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso merece provimento por ser claro, à luz de doutrina e jurisprudência que cita, que “não estamos perante um caso de indeferimento liminar” pois que a questão dos autos tem vindo a ser dissentida “composições antagónicas” nem se podendo detectar com nitidez no estado actual da doutrina e da jurisprudência “qual é a tendência dominante”, estando-se “longe de se conseguir numa posição de uniformidade ou de quase uniformidade de soluções”.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Como decorre do que vem relatado a decisão recorrida é um despacho de indeferimento liminar de embargos de terceiro deduzidos pela recorrente.

Considerou-se no mesmo despacho que “os embargos de terceiro são um meio processual de defesa da posse. Daí que nos seus pressupostos se inclua a posse do bem penhorado pelo embargante”.

Citando alguma doutrina e jurisprudência “(Anselmo de Castro, citado por Alfredo J. de Sousa e José da Silva Paixão, CPT, pág. 627, Ac. da Rel. do Porto de 02/02/85, Rec. 20662 e da Rel. de Lisboa de 14/02/89, Col. Jun. XIV tomo 1º pág. 126)” para afirmar que a quota de uma sociedade não configura uma realidade jurídica susceptível de posse”, conclui o mesmo despacho pela rejeição liminar dos referidos embargos.

Coloca-se assim a questão de saber se, no caso vertente, deveriam ter lugar a dita rejeição liminar, ou “indeferimento imediato” expressão contida no art.º 1040º do CPC e que é de todo equivalente ao “indeferimento liminar”, da petição a que se reporta o art.º 474º do mesmo código.

Se bem que no despacho recorrido nada se diga quanto ao fundamento de direito em que o mesmo se baseou, parece ter-se como certo que só pode ter sido o previsto para a rejeição liminar da oposição (art.º 291º n.º 1 alínea c) - “ser manifesta a improcedência” - por força da parte final do n.º 1 do art.º 319º do CPT) o mesmo é dizer da al. c) do n.º 1 do art.º 319º do referido art. 474º do CPC ... “ou quando for outro motivo for evidente que a pretensão do autor não pode proceder” aplicável ex vi do art. 2º f) do CPT.

É que tal despacho proferido antes da produção da prova arrolada só pode ter por fundamento algum dos previstos para o indeferimento liminar no mesmo art. 474º.

Porém, como defende o Prof. Alberto dos Reis — vol. II pág. 385, com aquele fundamento acima indicado da “manifesta improcedência”, o Juiz só deve indeferir a petição inicial quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente que se torna inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja um desperdício manifesto de actividade judicial”.

Significa que “só há lugar a indeferimento liminar nos termos da segunda parte alínea c) do n.º 1 do art.º 474º do CPC quando a pretensão não tiver quem a defenda nos tribunais ou na doutrina, ou seja, quando for evidente, notório e manifesto que a tese do autor não tem condições para vingar nos tribunais” (Ac. do STG in BMJ 365 pág. 562 e Acs. desta secção de 05/04/1995, Rec. 16263, de 29/11/1995, Rec. 19096 e de 23/10/1996, Rec. 19410).

“A rejeição liminar da oposição e dos embargos de terceiros com este fundamento só tem lugar, pois, quando face a uma correcta interpretação da petição inexistam quaisquer dúvidas quanto à inviabilidade ou inconcordância da pretensão” do autor (Alfredo J. de Sousa e Silva Paixão, CPT pág. 587).

Segundo o artigo 319º do CPT, que segue de perto o n.º 1 do art.º 1037º do CPC, quando o arresto, a penhora ou outra diligência judicial auferida a posse de terceiro pode o lesado fazer-se restituir a sua posse por meio de embargos de terceiro ...”.

Volvendo os casos dos autos, a embargante, ora recorrente alegou, na petição inicial, factos que em seu entender consubstanciam a posse

de uma quota social ofendida pela penhora e que através dos embargos pretende fazer-se restituir a alegada posse.

Não foi produzida prova, aliás, por ela arrolada.

Quedou-se o despacho recorrido apenas na consideração de a quota de uma sociedade não figura numa realidade jurídica susceptível de posse, apoiando-se em doutrina e jurisprudência que cita, nomeadamente Alfredo J. de Sousa e Silva Paixão que no seu Código Proc. Tributário alude a pág. 660 a parte da doutrina e referida jurisprudência.

Contudo, na mesma obra citada pág. 661 referem os mesmos autores também doutrina e jurisprudência em sentido contrário, citando Adelino da Palma Carlos com o seguinte entendimento: “No quotista reúnem-se todas as condições do possuidor: têm o corpus, porque lhe pertence a fruição da quota e tem o animus, isto é, a intenção de exercer os seus poderes de proprietário no seu próprio interesse”. “Tanto basta, por isso, para se afirmar que o dono da quota pode deduzir embargos de terceiro contra a respectiva penhora” (ver Col. furisf. ano VIII tomo 1º pág. 7).

Em favor desta posição ali se diz que também pelo Ac. de Rel. Lisboa de 16/04/1975 BMJ 247, pág. 208 e pelo Ac. da Rel. do Porto de 19/02/1987 col. fuis. XII tomo 1º pág. 239 foi sufragado o mesmo entendimento. Também sobre a acção social numa sociedade anónima, como comparticipação social, que para o efeito não parece haver distinções relevantes, o Supremo Tribunal de Justiça pronunciou-se a favor da mesma tese pelo Ac. de 22/02/1984 in BMJ 334 pág. 430.

Estas posições antagónicas, no plano da doutrina e das jurisprudências reflectem que não é líquido e muito menos manifesto o entendimento sobre se o titular da quota de sociedade não pode deduzir embargos de terceiro, não se podendo detectar com nitidez, bem como observa o Ex.mo Magistrado do M. Público”, qual é a tendência dominante pelo que se estará longe de se conseguir uma posição de uniformidade ora de quase uniformidade de soluções”.

Daí que se mostre injustificada a decisão recorrida ao indeferir ou rejeitar liminarmente os embargos deduzidos pela simples razão de não ser evidente que a pretensão formulada na petição não possa proceder.

De resto, nem o mesmo despacho recorrido fez qualquer alusão a essa evidência ou manifesta impossibilidade de proceder tal pretensão.

Em suma não se mostram reunidos os requisitos legais que sustentem, com segurança, a decisão recorrida, pois não está excluída, em princípio e de imediato, a viabilidade da pretensão da recorrente, a julgar a final após uma mais alargada consideração da questão, “susceptível de ser enriquecida pelos eventuais contributos fornecidos pelo lado passivo da relação processual e pelo Ministério Público” (neste sentido Ac. do STA de 06/06/1990 — Rec. 11888).

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, que deve ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar da petição pelo fundamento invocado.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Abílio Madeira Bordalo* — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Manuel Fernando Santos Serra*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Falta de notificação da liquidação. Citação para a execução.

Doutrina que dimana da decisão:

Se o contribuinte não for notificado do acto de liquidação e só tomar conhecimento dele quando for citado para a execução fiscal, ou pode deduzir impugnação judicial no prazo de 90 dias ou pode deduzir oposição à execução fiscal por falta de notificação do acto de liquidação, mas neste caso atacando apenas a falta de notificação.

Recurso nº 18.198 em que são recorrente Mário Pereira Mendonça e recorrido a Fazenda Pública. Relator, o Exmo. Consº Dr. Almeida Lopes.

Com base no facto de não ter sido notificado do acto de liquidação e ainda pelo facto de o rendimento colectável em IVA ter sido determinado com recurso a métodos presuntivos desfazados na realidade, o contribuinte Mário Pereira Mendonça, reside na Rua José Alpoim, Esposende, deduziu impugnação judicial contra esse acto de liquidação de IVA, no total de 5.007.634\$00, respeitante aos anos de 1989 e 1990, pedindo a sua anulação por nulidade da notificação.

Por sentença do fls. 56, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga declarou a caducidade do direito a impugnar, pelo facto de, seguramente, o contribuinte ter tomado conhecimento do acto de liquidação em 29 de Abril de 1992, quando foi citado para a execução fiscal, e a impugnação judicial só ter dado entrada em 29.9.92.

Não se conformando com a sentença, dele recorreu o contribuinte para este STA, apresentando as seguintes conclusões das suas alegações:

1 - A prova fáctica provou que a notificação não produziu os efeitos legais;

2 - Deste facto conclui-se que o acto tributário não pode permanecer e consequentemente deve ser repetido;

3 - Apesar de a notificação não ter produzido os efeitos legais, a sentença recorrida decidiu em sentido contrário, mantendo o acto tributário, o que infringiu o disposto nos artºs 27º e 88º nº 3 do CIVA e o artº 33º do CPT, pelo que deve ser revogada.

Neste STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer, nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir, sendo certo que a 1ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

1 - As notificações das ditas liquidações, e para pagamento das quantias respectivas, foram remetidas, por correio registado com aviso de recepção, para sede do impugnante, tendo sido recebidas em 28.8.91 por Maria Lúcia de Sousa Pereira Torres, no domicílio dela;

2 - Ao impugnante foi remetido em 15.1.92 o aviso a que se refere o artº 23º do CPCI, a propósito da cobrança virtual da quantia acima referida, e em 29.4.92 foi ele citado na execução fiscal para cobrança coerciva daquela importância;

3 - A petição inicial da impugnação deu entrada em 29.9.92.

A questão que o recorrente coloca a este STA é a de saber se é nula a notificação da liquidação efectuada pela Administração Fiscal.

Mas o que o M^o Juiz a quo decidiu foi que a impugnação judicial foi apresentada já depois de terminar o prazo legal.

O objecto do recurso é esta decisão do M^o Juiz a quo e não a questão posta pelo recorrente nas conclusões.

E estará a decisão certa?

Qualquer que seja a decisão a dar à questão posta pelo recorrente, sempre a questão da caducidade do prazo para impugnar logra prioridade de conhecimento por parte deste STA. Não vale a pena estarmos a investigar se a notificação é nula ou não, se a impugnação tiver dado entrada depois do prazo indicado pela lei.

Por isso, o que tem de se decidir é se a decisão da 1^a instância está certa ou errada.

Nos termos do art^o 123^o, n^o 1, al. a), do CPT, a impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos.

O recorrente, pelo menos, teve conhecimento do acto de liquidação, que impugnou, em 29.4.92, data em que foi citado para a execução fiscal para cobrança coerciva da importância liquidada. Ora, em vez de tratar logo de acautelar os seus direitos, recorrendo ao tribunal mediante a apresentação de uma impugnação judicial no prazo de 90 dias a contar desse conhecimento, o recorrente perdeu tempo e só veio a apresentar a impugnação em 29.9.92, isto é, passados 5 meses. Por outro lado, podia o recorrente deduzir oposição à execução no prazo de 20 dias a contar dessa citação de 29.4.92, alegando exclusivamente a nulidade da notificação da liquidação, mas não atacando a legalidade da liquidação da dívida exequenda (art^{os} 295^o, n^o 1, al. a) e 286^o, n^o 1, al. h) do CPT). Nesta oposição se declararia, se fosse caso disso, a nulidade da notificação do acto de liquidação, se declararia extinta a execução e o recorrente teria direito a que se lhe fizesse uma nova notificação, para a partir daí correr o prazo para deduzir impugnação judicial.

Nada disto fez o recorrente: nem impugnou no prazo de 90 dias nem deduziu oposição no prazo de 20 dias. Pelo contrário, deixou passar cinco meses e só depois reagiu pela via judicial.

Por isso, a decisão recorrida é legal.

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

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *José Joaquim Almeida Lopes* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Doutrina que dimana da decisão:

Inexiste, no exercício de 1986, excesso de reintegração relativamente a um veículo automóvel com um valor de aquisição de 2.024.353\$00 relativamente ao qual efectuou o con-

tribuinte uma reintegração de 300.000\$00 uma vez que o art^o 37^o f) do CCIndustrial estabelecia que não se consideram custos ou perdas do exercício “as reintegrações de viaturas ligeiras de passageiros na parte correspondente ao valor que exceda 1500 contos por cada uma delas”.

Recurso n^o 18 686. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José de Carvalho Machado; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1^a Instância de Braga, julgou a impugnação de contribuição industrial e imposto extraordinário procedente.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1^a. O custo fiscal de reintegrações considerado pela impugnante na formação do lucro tributável do exercício de 1986 está excessivo pelo valor de 77.707\$00, valor este que sendo efectivo lucro tributável, é incidente de C. Industrial e Imposto Extraordinário sobre lucros.

2^a. Refere a al. f) do art^o 37^o do CCIndustrial, aditado pelo DL 128/82, de 23/4, que não se consideram custos ou perdas do exercício as reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros, na parte correspondente ao valor que exceda 1.500 contos por cada uma delas.

3^a. No caso *sub judice*, a impugnante efectuou uma reintegração do exercício de 300.000\$00, sobre um veículo cujo valor de aquisição havia sido de 2.024.353\$00; assim, deveria ter sido acrescido no quadro 18 da decl. mod. 2 da contribuição industrial, a parte do valor da viatura que exceda 1.500 contos que não pode ser, nos termos legais, aceite como custo fiscal. Os cálculos efectuados e que permitem confirmar o alegado constam da informação de fls. 9 e 10, que se dá por reproduzida.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

O impugnante inscreveu no mapa de reintegrações, relativamente à viatura de matrícula JF-37-36, com valor de aquisição de 2.024.353\$00, a taxa de 20 %.

Porém ao indicar o valor da respectiva reintegração, no mapa respectivo, fls. 15, não fez o cálculo com base nesta taxa de 20 % sobre aquele valor, antes inscreveu o valor de 300.000\$00.

A AF, perante tal aparente incongruência, entendeu que a taxa efectivamente praticada pela impugnante foi de 14,8196 % - doc. de fls. 10 - e que seria esta a taxa a considerar para cálculo do valor de reintegração.

Perante tal aparente incongruência, tanto se poderia afirmar que a impugnante pretendeu utilizar a taxa de 20 % (e foi mal indicado o valor da reintegração) como que pretendeu efectuar uma reintegração deste valor (e, portanto, houve erro na indicação da taxa utilizada).

A sentença recorrida retira da matéria de facto provada a conclusão de que a taxa de 20 % é inequivocamente a que a impugnante pretendeu utilizar.

Trata-se de um juízo de facto, sobre matéria de facto, que não faz apelo a qualquer conceito ou norma jurídica, pelo que a sua correcção não é controlável pelo STA, que, no caso, tem poderes limitados ao conhecimento de questões de direito.

Assente que a impugnante pretendeu utilizar a taxa de 20% tem de se concluir, necessariamente, que o aparente erro estaria na indicação do valor de 300.000\$00 (diz-se aparente porque embora 300.000\$00 não seja o valor encontrado por aplicação de uma taxa de 20% ao valor de aquisição de 2.024.353\$00, a indicação acaba por ser correcta por ser o limite máximo permitido).

Por outro lado não é sequer posto em dúvida no processo que a impugnante tivesse direito a utilizar aquelas taxas de reintegração, o que tem suporte legal nos n.ºs 5 e 7 da Portaria 737/81, de 29-8, e ponto 9.4 do grupo 4, da Tabela II, anexa pelo que só deveria entender-se haver excesso na referida reintegração se o valor referido do veículo excedesse o limite legal.

Nos termos do art.º 37.º f) do CCI, na redacção do DL 115-E/85, de 18-4, aplicável ao exercício de 1984, por força do art.º 2.º deste diploma, não se consideram custos de exercício as reintegrações de viaturas ligeiras de passageiros na parte correspondente ao valor que exceda 1.500.000\$00.

Assim utilizando a taxa de 20% a impugnante poderia considerar o valor de reintegração máximo, relativamente à referida viatura, de 300.000\$00 (1.500.000\$00 × 20%).

O que a impugnante fez ao elaborar o referido mapa foi indicar a taxa de reintegração que pretendia e podia utilizar - 20% - e indicar o valor máximo de reintegração que lhe era permitido por lei.

Sendo de reconhecer que o valor de reintegração relativo àquela viatura se contém dentro dos limites legais, não há excesso de reintegrações considerado pela AF.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos provados:

1.º. No mapa de reintegrações do exercício de 1986, relativamente ao automóvel ligeiro do seu imobilizado corpóreo, com a matrícula JF-37-36, o impugnante inscreveu 85 como ano de aquisição e de início de utilização desse veículo, 2.024.353\$00 como valor de aquisição, 5 como número de anos de utilidade esperada, 20 como taxa de reintegração e 300.000\$00 como valor de reintegração para o exercício, além do mais;

2.º. A AF ateu-se apenas aos ditos valores de aquisição e reintegração, desprezando o da taxa indicada, e concluiu haver excesso de reintegração, procedendo à liquidação em causa.

A sentença recorrida concluiu que a taxa de reintegração de 20% foi a utilizada pela impugnante sobre o valor limite de 1.500.000\$00 pelo que anulou a liquidação impugnada.

A recorrente FP continua a sustentar que foi aplicada a taxa de 20% sobre o valor de 2.024.353\$00 pelo que teria sido ultrapassado o limite máximo de amortização.

Nos termos do art.º 37.º f) do C.C.Industrial, alterado pelos DL 112/82, de 23-4 e 115-E/85, de 18-4, não se consideram custos ou perdas do exercício “as reintegrações de viaturas ligeiras de passageiros na parte correspondente ao valor que exceda 1500 contos por cada uma delas”.

As limitações impostas por este preceito relativamente a determinados tipos de encargos suportados pelas empresas têm a sua justificação nas palavras de J. A. R. Martins Barreiros, CCI, 2.ª edição, p. 349, “no facto de não ser justo que a tributação do rendimento das empresas fosse reduzida por influência de elevadas reintegrações de viaturas de elevado valor... que não são indispensáveis para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora,

mas para mera comodidade ou exibição das pessoas que exercem a gerência ou administração das empresas”.

Nos termos do n.º 7.º 1 da Portaria 737/81, de 29-8, “as reintegrações e amortizações a considerar como custos ou perdas de cada exercício... não podem exceder as que resultem da aplicação das taxas a que se referem os n.ºs 5 e 6 sobre os valores mencionados nos n.ºs 2.º e 3.º”.

Por força deste n.º 2 “os elementos do activo imobilizado devem ser valorizados a preços de aquisição” e as taxas anuais de reintegração para veículos automóveis eram de 20% por força do n.º 5 1 a) e tabela II, Grupo 4, 9.2 (ligeiros e mistos).

Conforme refere o EMMP o impugnante inscreveu no mapa de reintegrações, relativamente à viatura de matrícula JF-37-36, com valor de aquisição de 2.024.353\$00, a taxa de 20% porém ao indicar o valor da respectiva reintegração, no mapa respectivo, fls. 15, não fez o cálculo com base nesta taxa de 20% sobre aquele valor, antes inscreveu o valor de 300.000\$00.

Assim a AF, perante tal aparente incongruência, conforme afirma o EMMP, entendeu que a taxa efectivamente praticada pela impugnante foi de 14,8196% - doc. de fls. 10 - e que seria esta a taxa a considerar para cálculo do valor de reintegração pelo que, tanto se poderia afirmar que a impugnante pretendeu utilizar a taxa de 20% (e foi mal indicado o valor da reintegração) como que pretendeu efectuar uma reintegração deste valor (e, portanto, houve erro na indicação da taxa utilizada).

Tendo a sentença recorrida dado como assente que a taxa de 20% foi a que a impugnante pretendeu utilizar estamos perante um juízo de facto, sobre matéria de facto, uma vez que não faz apelo a qualquer conceito ou norma jurídica, não podendo ser apreciado pelo STA já que não estamos perante uma questão de direito.

Como continua a referir o EMMP assente que a impugnante pretendeu utilizar a taxa de 20% tem de se concluir, necessariamente, que o aparente erro estaria na indicação do valor de 300.000\$00, porque embora 300.000\$00 não seja o valor encontrado por aplicação de uma taxa de 20% ao valor de aquisição de 2.024.353\$00, a indicação acaba por ser correcta por ser o limite máximo permitido sobre o mencionado valor de 1.500 contos.

De qualquer forma ninguém discute o direito de o recorrente utilizar a mencionada taxa de reintegração de 20% sobre o montante de 1.500 contos ou seja no quantitativo de 300.000\$00 pelo que só haveria excesso se qualquer destes montantes fosse excedido o que na situação dos autos não ocorreu.

Sendo de reconhecer que o valor de reintegração relativo àquela viatura se contém dentro dos limites legais, não existe o excesso de reintegrações sustentado pela AF pelo que improcedem todas as conclusões.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso confirmando a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Abílio Bordalo*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Artigo 286º, nº 1, alínea h), do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

Para efeitos do fundamento de oposição à execução fiscal constante da alínea h), do nº 1, do artigo 286º do Código de Processo Tributário entende-se que não se pode provar apenas por documento o volume de negócios de um contribuinte sujeito passivo de IVA, pois a quantificação da matéria colectável é susceptível de ser provada por outros meios que não exclusivamente pela contabilidade do contribuinte.

Recurso n.º 19 374, em que são recorrente CARSUL – Carroçarias Metálicas e de Madeira, L.^{da} e recorrido Fazenda Pública. Relator, o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório

Com fundamento nas als. g) e h) do nº 1 do artº 286º do CPT, a contribuinte CARSUL – Carroçarias Metálicas e de Madeira, L.^{da}, com sede na Estrada Nacional 10, km 107,4, em Porto Alto, Samora Correia, Benavente, deduziu oposição à execução fiscal que contra si fora promovida pela Fazenda Pública para pagamento de IVA de 1987 a 1991, no total de 230.707.398\$00, tendo sido instaurado o processo executivo fiscal nº 92/100073.0 na Repartição de Finanças de Benavente.

Em síntese, a oponente alegou que o fisco apurou a dívida por métodos presuntivos e não pelos valores reais demonstrados pela sua contabilidade. Termina por pedir a anulação do imposto e juros.

Por despacho de fls. 65 a 72, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém indeferiu liminarmente a oposição por dois motivos: em primeiro lugar, a oposição entrou fora de prazo, pois este prazo corre seguidamente e não se descontam as férias, os sábados e os domingos – é prazo substantivo e não prazo judicial; em segundo lugar, a oponente podia ter deduzido a impugnação no prazo legal, pelo que, não o tendo feito, não pode agora discutir a dívida na oposição.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a oponente para este STA, pedindo a sua revogação com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1. Foi citada no âmbito do processo de execução fiscal, no dia 13-7-1992;
2. A oposição deu entrada na Repartição de Finanças no dia 7-8-92;
3. Da aplicação conjugada da al. f) do artº 2º, nº 3 do artº 49º e artº 285º do CPT resulta que a oposição foi apresentada tempestivamente;
4. As razões invocadas pela recorrente enquadram-se no estatuído nas alíneas do nº 1 do artº 286º do CPT.

Neste STA, o Dº Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer, nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso, pois o prazo

para oposição é um prazo judicial mas a recorrente podia ter deduzido impugnação judicial na altura própria, pelo que não pode agora pôr em causa o acto de liquidação.

Corridos os vistos cumpre decidir, fixando-se como questão a resolver a de saber se a oposição tem fundamento legal, pois o conhecimento desta questão prejudica a questão da natureza do prazo para deduzir oposição.

2º Fundamentos

Logo no cabeçalho da petição de oposição à execução, a recorrente fundamentou-se nas als. h) e g) do nº 1 do artº 286º do CPT.

Diz a al. g) que é fundamento para a oposição à execução fiscal A ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA, SEMPRE QUE A LEI NÃO ASSEGURE MEIO JUDICIAL DE IMPUGNAÇÃO OU RECURSO CONTRA O ACTO DE LIQUIDAÇÃO.

Mas, no caso, a lei assegurava à recorrente meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação. Com efeito, a recorrente disse logo na petição de oposição que foi notificada para efectuar o pagamento da dívida de IVA em 10-10-1991. Ora, logo a seguir a esta notificação a recorrente podia seguir a via judicial para defesa dos seus direitos, não podendo aguardar pela execução fiscal para atingir a via judicial. O meio judicial de defesa estava previsto no artº 90º do CIVA e no artº 120º do CPT. Mesmo que se tendesse aplicável o disposto no artº 84º do CIVA, haveria possibilidade de impugnação do acto de liquidação, como resulta do artº 86º.

Por estas razões, não se verifica o fundamento da al. g) do nº 1 do artº 286º do CPT.

Vejam os outros fundamentos, repousando o mesmo na al. h) do nº 1 do artº 286º do CPT. Diz ele que são fundamentos de oposição à execução fiscal «QUAISQUER FUNDAMENTOS NÃO REFERIDOS NAS ALÍNEAS ANTERIORES E A PROVAR APENAS POR DOCUMENTO, DESDE QUE NÃO ENVOLVAM APRECIACÃO DA LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DA DÍVIDA EXEQUENDA, NEM REPRESENTEM INTERFERÊNCIA EM MATÉRIA DA EXCLUSIVA COMPETÊNCIA DA ENTIDADE QUE HOVER EXTRAÍDO O TÍTULO».

No caso dos autos, não se verificam os pressupostos de aplicação desta al. h) pelo facto de os fundamentos de facto alegados não se poderem provar apenas por documento. Tanto mais que a recorrente, para os provar, arrolou logo as suas testemunhas, o que é sinal de que não estamos perante factos que só possam ser provados por documentos. E de facto, saber se a recorrente teve estas ou aquelas transacções, ou saber que foi o seu volume de negócios, não é coisa que se prove apenas por documentos.

Por outro lado, a recorrente, na sua oposição, pôs em causa a liquidação da dívida exequenda e a sua legalidade, pois foi ao ponto de pedir a ANULAÇÃO DO IMPOSTO E JUROS COMPENSATÓRIOS EXIGIDOS, POR ERRO DE QUANTIFICAÇÃO. A recorrente contestou o método presuntivo seguido, pois entende que o volume de negócios a considerar é o que a contabilidade demonstra.

Assim, quer porque se trate de factos que não se possam provar apenas por documento, quer porque a recorrente pretende a apreciação da legalidade da dívida exequenda, falta fundamento à oposição com base na al. h) do nº 1 do artº 286º do CPT.

Ora, não podendo a oposição prosseguir, por manifesta falta de fundamento legal, fica prejudicada a apreciação da outra questão posta, qual seja a questão da natureza, judicial ou substantiva, do prazo de 20 dias para deduzir a oposição à execução fiscal.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o indeferimento liminar, mas pelas razões acima expostas.

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 24-9-1997. – José Joaquim de Almeida Lopes, Relator. – Domingos Brandão de Pinho – Luís Filipe Mendes Pimentel. – Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Recurso per saltum matéria de facto, incompetências em razão da hierarquia do STA; competência do TT de 2.ª Instância.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se uma conclusão do recurso per saltum, matéria do facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia do STA, e pela competência do TT de 2ª Instância para daquele conhecer.

Recurso n.º 19 574 em que é recorrente Fernando Rolin Diniz Henriques e Ministério Público e recorrido Fazenda Pública de que foi relator o Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

Fernando Robin Diniz Henriques e o M. P., não se conformando com a sentença do M. Juiz do TT da 1ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a oposição, deduzida por este, contra execução fiscal contra si revertida, dela interpuseram recurso para este STA.

Na conclusão 5ª do recurso interposto pelo M. P. sustenta-se que o processo administrativo n.º 501083 teve os seus termos parados de 18/01/1984 a 13/06/1986 e o processo executivo n.º 8494 de 17/04/1984 até 07/04/1986.

Por seu turno, o recorrente Fernando Robin Diniz Henriques sustenta, na conclusão 1.ª que “o despacho que ordenou a reversão... foi proferido em Outubro de 1992...”.

Confrontada aquela afirmação do M. P. com a peça recorrida, desde logo resulta ser estas omissa quanto a qualquer paragem dos processos executivos atrás mencionados.

Por outro lado, ao contrario do que afirma o oponente, estabeleceu-se na sentença recorrida que “face à inexistência de bens penhoráveis da sociedade devedora, foi ordenado, por despacho de 09/10/1991, a reversão da execução contra o oponente”.

Em suma, o M. P. afirma um facto que não encontra rasto na peça recorrida e o oponente invoca uma data relativa ao despacho de reversão, que contradiz a que a este propósito foi fixada naquela.

Quer isto dizer que em ambos os recursos vem suscitadas questões de facto.

Ora, circunscrevendo-se a competência deste STA, no que respeita aos recursos “per saltum”, como é o caso, ao conhecimento da matéria de direito, forçosa é concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, desta formação, para conhecer dos recursos e pela competência, para o efeito, do TT da 2.ª Instância, que conhece de facto e de direito, tudo nos termos do Dec. Lei n.º 32, n.º 1, n.º 1 alínea h) e 41 n.º 1 alínea a) do ETAF.

Nesta conformidade, acorda-se em julgar incompetente, em razão da hierarquia, este STA, para conhecer dos recursos e competente, para o efeito, o TT de 2.ª Instância.

Custas pelo recorrente Fernando Robin Diniz Henriques, fixando-se a taxa de justiça em 15 000\$00 e procuradoria em 40 %.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — João Plácido da Fonseca Lima — Domingos Brandão de Pinho — Ernâni Figueiredo.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Oposição. Alegações. Deserção.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O disposto no art.º 356.º do C.P.T. só é aplicável aos recursos das decisões judiciais proferidas sobre decisões da Administração Fiscal a que se reporta o art.º 355.º.*
- II — Nos demais casos aplica-se, com as devidas adaptações, o disposto nos artigos 167.º e 179.º do C.P.T.*
- III — Interposto recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, se o recorrente manifestou a intenção de aí alegar, deve ser notificado para o efeito e somente se não apresentar as alegações em 8 dias deverá ser julgado deserto.*

Recurso n.º 19 640. Recorrente: Gustavo Ferreira Pereira Rosa. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmo. Cons.º Dr. Vítor Meira.

Gustavo Pereira da Rosa deduziu oposição à execução movida contra Cessionários dos Laboratórios Novil, Lda. pelo Centro Regional de Segurança Social de Lisboa, que contra si revertera, tendo a oposição sido julgada improcedente por sentença da Mª Juíza do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Inconformado com o decidido, interpôs o oponente recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, declarando no requerimento pretender apresentar alegações no Tribunal do recurso.

Nesse Tribunal foi o recurso julgado deserto por despacho do relator, confirmado em conferência que indeferiu a reclamação apresentada e confirmou tal despacho por as alegações não terem sido

apresentadas com o requerimento de interposição do recurso nos termos do artigo 356º do CPT.

Dessa decisão interpôs então o oponente o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1º O recorrente interpôs recurso da sentença, declarando que pretendia apresentar alegações no Tribunal de 2ª Instância nos termos do artº 174º, 2 do C.P.T.

2º Foi admitido o recurso, aguardando-se a subida à 2ª Instância e consequente notificação para apresentação de alegações, artº 176º, 2 do C.P.T.

3º Porém, o recorrente foi notificado da deserção do recurso, com fundamento que o regime do artº 174º, 2 não se aplica aos recursos de oposição, sendo de aplicar o regime do artº 356º do C.P.T.

4º Tendo sido expresso no requerimento de interposição do recurso a manifesta intenção de se apresentarem as alegações no tribunal "ad quem" e indicando-se o artº 174º, 2 do C.P.T., dentro do espírito de procura da verdade material o juiz no poder dever que detém por força dos artºs. 40º do C.P.T. e 264º do C.P.C. podia ter instado a recorrente do possível erro ou confusão no requerimento de interposição, tanto mais que, no caso de matéria de direito, o recurso pode subir directamente à Secção do Contencioso Tributário do S.T.A. onde são apresentadas as alegações.

5º A norma do artº 356º do C.P.T. que impede a apresentação de alegações no Tribunal de 2ª Instância é inconstitucional, por ser excepcional e violadora do princípio da igualdade e imparcialidade e coarctar o direito do acesso ao tribunal, constituindo uma situação de desigualdade perante o regime de impugnação mais favorável do que o da oposição, o que colide com os artigos 13º e 266º do C.P.R. e 19º a 23º do C.P.T., e implica uma diminuição de garantias da oponente.

6º O artº 356º, nº 1 do C.P.T. é inconstitucional na parte expressa que "... com a apresentação das alegações e conclusões no prazo de oito dias a contar da notificação" por violar o artº 13º, 266º, 267º e 268º da Constituição da República Portuguesa e artº 19º, 20º, 21º, 22º do C. P. Tributário.

Teve acórdão favorável, recurso de igual teor nos autos 19 060 da 2ª Secção desse S.T.A.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por haver, no caso vertente, a possibilidade de apresentação de alegações no Tribunal Superior.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A única questão a apreciar no presente recurso é a de saber qual o regime de recursos na oposição. Para a recorrente deveria seguir-se a tramitação dos artigos 167º e segs. do CPT, enquanto para o Juiz recorrido é aplicável o disposto no artigo 356º do mesmo diploma legal.

Está o Código de Processo Tributário dividido em cinco títulos com as seguintes epígrafes:

Do Ordenamento Processual Tributário;

Do Processo Administrativo Tributário;

Do Processo Judicial Tributário;

Do Processo de Contra-Ordenação Fiscal.

Do Processo de Execução Fiscal.

A oposição fiscal vem regulada na secção V do capítulo II do Título V referente à execução fiscal e a secção X do mesmo capítulo tem por epígrafe "Dos recursos". Esta secção tem três subsecções, cada uma com um único artigo, versando respectivamente os recursos das decisões da administração fiscal, os recursos dos actos jurisdicionais e disposições comuns.

Determina o artigo 356º do CPT, que tem a mesma epígrafe da subsecção II (recursos de actos jurisdicionais), no seu nº 1, o seguinte:

"Os recursos das decisões de natureza jurisdicional serão interpostos por meio de requerimento com a apresentação das alegações e conclusões no prazo de oito dias a contar da notificação".

A recorrente pretende que tal artigo não é aplicável aos recursos jurisdicionais em processo de oposição, mas tão-só aos recursos das decisões da Administração Fiscal. Embora tenhamos já defendido posição diversa acabámos por aderir ao entendimento que se tomou maioritário neste Supremo Tribunal de que o transcrito artigo 356º do CPT só se aplica aos recursos judiciais das decisões da Administração Fiscal a que se reporta o antecedente artigo 355º. Só nos casos em que foi proferida decisão jurisdicional sobre tal decisão o recurso dela interposto terá que vir logo acompanhado das alegações. Nos restantes casos aplicar-se-á, atento o artigo 357º, o disposto para o processo de impugnação, isto é, a tramitação dos artigos 167º a 179º do CPT no que for aplicável.

Prescreve o artigo 171º que a interposição do recurso se faz "por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer e, no caso de o recorrente o pretender, a intenção de alegar no tribunal de recurso" (nº 1). O prazo para alegações é de 8 dias contados, para o recorrente, da notificação da admissão do recurso (nºs. 2 e 3). Somente na falta de declaração da intenção de alegar no tribunal de recurso e na falta de alegações deverá o recurso ser julgado deserto no tribunal recorrido (nº 4).

Temos assim a seguinte situação:

a) Recursos de decisões jurisdicionais proferidas sobre decisões da Administração Fiscal - apresentação das alegações com o requerimento de interposição do recurso (artigos 355º e 356º);

b) Restantes casos - apresentação das alegações no tribunal recorrido nos 8 dias seguintes à notificação da admissão do recurso ou declaração de que pretende alegar no tribunal "ad quem" no próprio requerimento.

No caso vertente a recorrente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância declarando pretender alegar nesse tribunal, tendo o recurso sido admitido pelo tribunal recorrido. Assim sendo, deveria o Tribunal Tributário de 2ª Instância após a recepção do processo notificá-lo para alegar no prazo de 8 dias, o que aliás fez. Todavia, deferindo promoção do Ministério Público, veio a julgar o recurso deserto por as alegações não terem sido apresentadas com o requerimento de interposição invocando o artigo 356º do CPT que, de acordo com o que referimos, não era aplicável, não podendo assim o recurso ser desde logo julgado deserto. Só após a notificação e se as alegações não tivessem sido apresentadas poderia julgá-lo deserto. Ora as alegações foram apresentadas pelo que o recurso deveria ter prosseguido os seus trâmites normais.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso

e revogar a decisão recorrida devendo os autos prosseguir seus termos para apreciação do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Vitor Meira — Ernâni Figueiredo — Mendes Pimentel.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Recurso n.º 19 947 em que é recorrente FOPRA — Financiamentos Prediais e Agrícolas, S. A. e recorrido Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de que foi relator o Ex.^{mo} Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

A FOPRA — Financiamentos Prediais e Agrícolas, S.A, interpôs em 24/10/1995, recurso contencioso, para este STA, de um acto praticado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em 24/10/1986, que lhe agravou a matéria colectável relativo ao ano de 1981.

Na sua interposta a autoridade recorrida pronunciou-se pela extemporaneidade do recurso, para além do mero, pois que a recorrente foi notificada do acto de liquidação, efectuado na sequência do despacho recorrido, em 14/11/1986.

Na peça alegações refere que só com a notificação do STA (proc. 4382, 2.^a secção) de 31/05/1995, transmitido em 06/11/1995, terá pleno conhecimento da decisão ministerial recorrida.

Daí que, contendo-se o prazo a partir de 06/11/1995, para a interposição do recurso contencioso, seja de concluir que o presente, porque interposto em 24/10/1995, foi atempadamente interposto.

De qualquer modo, apesar do despacho recorrido nunca lhe ter sido notificado, foi iniciada a execução do acto conforme se vê dos documentos de folhas 11 e 12, que representam uma notificação para pagamento da quantia liquidada com data de 10/11/1987, e uma notificação de decisão judicial ordenando a prestação de caução, datada de 03/11/1988, pelo que, por força do art.º 29 n.º 2 da LPTA sempre o recurso seria tempestivo.

Nas contra-alegações a autoridade recorrida manifestou-se, uma vez mais, pela extemporaneidade do recurso.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.P., junto deste STA opinou pela extemporaneidade do recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir.

A este propósito, apura-se dos autos o seguinte:

1. A decisão da Direcção-Geral das Contribuição e Impostos que “não considerou como custos de exercício de 1981 a quantia de 54 147 013\$00 interpôs a FOPRA — Financiamentos Prediais e Agrícolas, S.A, com escritório em Lisboa, recurso hierárquico, ao abrigo do Dec.-Lei n.º 138 do CCI, dirigido ao Ministro da Finanças” (v. folhas 17 e 25 do apenso).

2. A tal recurso foi negado provimento por despacho de 24/10/1986, ora recorrido, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (v. folhas 3 do apenso).

3. Em consequência, foi a recorrente notificada em 17/01/86, pela Repartição de Finanças do 9º Bairro Fiscal, para efectuar o pagamento da quantia de 25 611 627\$00, sendo 24 395 452\$00 relativos a contribuição industrial do ano de 1981, 1 078 800\$00 de agravamento a juros compensatórios de contribuição industrial no montante de 137 375\$00.

4. Não consta nos autos que a recorrente tivesse sido expressamente notificada do despacho recorrido.

5. O presente recurso foi interposto em 24/10/95.

A questão a decidir consiste em saber se o recurso contencioso foi ou não interposto atempadamente.

Sustenta a recorrente que, não tendo sido expressamente notificada do acto recorrido o recurso é tempestivo por ter sido iniciado a execução do acto recorrido.

Nos termos do art.º 29º, n.º 1 da LPTA “o prazo para a interposição de recurso de acto expresso conta-se da respectiva notificação ou publicação quando esta seja imposta por lei:

Na ausência de notificação ou publicação e se o acto estiver a ser executado, o recurso pode ser interposto (art. 29º n.º 2 do LPTA).

Arredados os casos em que a lei impõe a publicação dos actos administrativos, por não interessarem à situação vertente, centrem-nos na notificação por se esta que fixa o dia a partir do qual se conta o prazo do recurso contencioso, o qual e uma vez que a recorrente tem a sua sede em Lisboa é do dois meses, contados nos termos do art.º 274º do C. Civil (v. art. 28º, n.º1, al. d), da LPTA).

A notificação reza indicar o autor do acto, a qualidade em que decidiu, a menção das despesas de delegação ou subdelegação e o local da respectiva publicação, o sentido e a data da decisão, devendo seu acompanhado da efectiva fundamentação (v. art.º 30 do LPTA).

Todavia, a deficiente notificação faculta ao interessado a possibilidade de alguém a notificação das indicações omitidas, em prazo de um mês, contando-se, então, o prazo de recurso, a partir do momento em que a sua pretensão seja satisfeita (v. art.º 31º da LPTA).

No caso dos autos, a notificação do acto recorrido, com a menção da totalidade das requisições legais acima enunciados, não existiu. No entanto, a recorrente foi notificada do acto de liquidação que se seguiu, o qual levou em consideração, necessariamente, a matéria colectável acrescida.

Quer isto dizer que a recorrente, ao ser notificada da liquidação, tomou conhecimento, necessariamente, do indeferimento da pretensão que havia dirigido ao Ministro das Finanças.

Tanto mais quanto é certo que foi notificada também do agravamento da colecta e este só tinha lugar quando o recurso fosse desatendido (v. art.º 138º n.º 5 do CC Industrial).

Em suma, através da notificação da liquidação, foi a recorrente notificada, ainda que indirectamente, do sentido do acto recorrido.

Na posse desta indicação, compete à recorrente, agindo com a diligência normal, requerer a notificação da indicação omitida ou a passagem de certidão que as contivesse, tudo em termos do art.º 31º n.º 1 da LPTA.

Como não o fez, o prazo de interposição do recurso contencioso começou a contar a partir de 17/01/86, data em que foi notificada da liquidação.

O qual, muda de dois meses, há muito tinha expirado quando o recurso contencioso foi interposto, que, assim, se mostra intempestivo.

A extemporaneidade é uma das circunstâncias que abatem ao conhecimento do objecto do recurso (v. art.º 54º n.º 1 do LPTA e 57º e 84º do RSTA).

Termos em que se acorda em rejeitar o recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 40 000\$00 (quarenta mil escudos) e a procuradoria em metade.

Lisboa 24 de Novembro de 1997. — *João Plácido da Fonseca Lima* — *Hernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*.

Acórdão de 24 de Setembro de 2000.

Recurso n.º 20 318, em que é recorrente Manuel Carlos Mendes Simões, e recorrido o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Relator o Ex.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Face ao parecer junto pelo relator do processo, em que suscita questão que obsta ao conhecimento do objecto do recurso, determina-se que sobre a mesma seja ouvido o Rte e, depois, o Ministério Público, nos termos do art. 54º da LPTA.

Dos autos resulta que:

1) Em 5 de Agosto de 1995, o Rte Manuel Carlos Mendes Simões requereu ao Ministro das Finanças, ao abrigo do art. 35º do DL 155/92, de 28.7, a restituição do IRS que teria sido a mais liquidado com referência ao ano de 1991, em virtude de na liquidação efectuada não ter sido considerada a deficiência de que é portador, que lhe confere um grau de incapacidade permanente de 100% fls. 11 do proc. inst.;

2) Prestada a informação e parecer de fls. 11 do p.i. no sentido do indeferimento do pedido, fundado no esgotamento do prazo previsto nos arts. 97º e 123º do CPT, foi proferido em 29.8.95, pelo Director de Serviços da DGCI o seguinte despacho: “Concordo, pelo que indefiro”, com a menção “por subdelegação”-loc. cit.-;

3) Este despacho foi notificado ao Rte pelo ofício da DSIRS n.º 035022, de 31.8.95 fls. 10 do p.i.-;

4) Do mesmo despacho recorreu o Rte hierarquicamente para o Ministro das Finanças, em requerimento dado entrada nos serviços da DGCI em 9.10.95 fls. 4 do p.i.-;

5) Prestada a informação e parecer de fls. 1/2 do p.i., e proferidos os despachos do Director de Serviços, Subdirector-Geral e Director-Geral apostos no dito doc., foi pela autoridade recorrida emitido o seguinte despacho, em 20.11.95: “Concordo com o indeferimento do recurso hierárquico pelas razões aduzidas na informação dos Serviços da DSIRS e de acordo com os despachos já proferidos sobre o mesmo” -loc. cit.-;

6) Nos termos da informação referida em 5 a razão do indeferimento está em o Rte não ter reclamado em tempo dentro das formas processuais próprias (reclamação ou impugnação).

Ora, no acto aludido no item 2, o seu autor actua como subdelegado, disso fazendo menção expressa, o que leva a considerar a recorribilidade contenciosa imediata de tal acto, independentemente de saber se os actos de competência originária do órgão subdelegado são (ou não) “verticalmente definitivos”.

Como o delegante originário - o Ministro das Finanças - é órgão do topo da hierarquia do departamento estadual em que se insere o subdelegado autor do acto, praticando por isso “actos verticalmente definitivos” na matéria, o mesmo acontecendo, aliás, com o director-geral seu delegado e delegante **in casu**, nos termos dos arts. 7º e 51º/1/a) do ETAF, o recurso “para o superior hierárquico para o delegante”, de cuja decisão se recorreu neste processo, embora facultado sempre nos termos do art. 158º/2/b) do CPA, não assume carácter necessário para abrir a via contenciosa, pois desde logo essa via se abria do acto praticado pelo subdelegado, na medida em que este detém a definitividade (ou a lesividade) de acto idêntico se praticado pelo delegante (cf. de Esteves de Oliveira e outros, Código do Procedimento Administrativo, 2ª ed., p. 232).

Tal acto firmou-se, pois, na ordem jurídica como caso resolvido, pelo que o recurso hierárquico para o Ministro das Finanças, que veio a ser decidido pelo despacho recorrido, não visou mais do que obter a resolução favorável do caso sem intervenção dos tribunais, o que o dá como recurso hierárquico **facultativo**, geralmente admitido pela lei [referido art. 158º/2/b) do CPA] para os actos definitivos e contenciosamente recorríveis (cf. Freitas do Amaral, Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico, p. 185, e Ac. deste tribunal de 13.12.91, em Fisco 40, p. 41).

Assim, o acto recorrido, de revisão daquele acto do subdelegado, lesivo e definidor da actuação administrativa, uma vez que dele seja meramente confirmativo, como o foi, proferido com base nos mesmos pressupostos fácticos e jurídicos e nada inovando na ordem jurídica (nesta matéria bastará confrontar o teor das informações fundamentais dos actos confirmado e confirmativo, respectivamente, nos itens 2 e 6 do elenco do elenco de factos), é acto não lesivo, sem relevo jurídico autónomo, pelo que dele não cabe recurso contencioso.

Não encontrando este guarida, maugrado ser de decisão sobre recurso hierárquico em matéria tributária, no art. 92º/2 do CPT, pois esta disposição, na redacção do DL 47/95, de 10.3, aplicável ao procedimento iniciado em data posterior, só predica a recorribilidade contenciosa das decisões sobre recurso hierárquico de reclamações gratuitas dos arts. 95º e ss do diploma, o que não é o caso do procedimento adoptado, que visa provocar a revisão oficiosa do acto tributário sob a forma de pedido de restituição de imposto (art. 35º do DL 155/92, de 28.7, aliás não aplicável “às matérias reguladas pelas normas do processo tributário” art. 6º do já referido DL 47/95).

Porque o acto confirmado foi objecto de notificação ao recorrente (item 3 do probatório), está satisfeito o requisito processual da rejeição do recurso de acto confirmativo previsto no art. 55º da LPTA.

Por tudo, face à irreCORRIBILIDADE manifesta do acto recorrido, sou de parecer que o recurso contencioso é de rejeitar por manifesta ilegalidade.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.**Assunto:**

Sisa. Outros encargos fiscais. Reestruturação das empresas do DL 404/90, de 21.12, alterado pelo DL 143/94, de 24.5. Isenções fiscais. Actos de cooperação. Relação entre estes e o facto isento.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A constituição da pessoa colectiva de direito privado, em que intervêm pessoas colectivas de direito público, não pode considerar-se acto de cooperação para os efeitos da concessão dos benefícios tributários atribuídos pelo regime de reorganização de empresas do DL 404/90, alterado pelo DL 143/94.*
- 2 — *Para que se realize a relação de necessidade entre o processo de reorganização empresarial e os factos isentos, exigida pela lei como condição das isenções, cumpre fazer preceder a referida reestruturação da instauração do processo de reconhecimento dos benefícios que se pretendam.*

Recurso n.º 20 776. Recorrente: Associação para o Aperfeiçoamento do Processo Produtivo (PTM/A); Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

A Associação para o Aperfeiçoamento do Processo Produtivo (PTM/A), inconformada com o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 22.11.95, proferido no uso de delegação de poderes, que indeferiu pedido abrigado no DL 404/90, de 21.12, na redacção dada pelo DL 143/94, de 24.5, de isenção de imposto municipal de sisa e outros encargos legais, relativamente à aquisição de um lote de terreno, com a área de 21 000 m², na freguesia de Cacilhas, na Rua e Travessa da Praia da Mutela, do mesmo veio recorrer contenciosamente, imputando ao acto recorrido violação de lei e desvio de poder, concluindo as suas alegações a sustentar que:

— se encontra preenchidos os pressupostos legais para o deferimento da sua pretensão, quer quanto ao seu estatuto e objecto, quer quanto ao acto de cooperação em causa;

— a Rte é associação de direito privado sem fins lucrativos e o acto de cooperação a que se está perante é o referido pela lei, estando a finalidade a dar ao imóvel em causa conforme com os objectivos do diploma;

— e tem, entre a grande maioria dos seus associados, empresas públicas e sociedades e outras pessoas de direito privado, embora dela façam parte pessoas colectivas públicas, dotadas de autonomia administrativa e financeira;

— o intérprete não se pode substituir ao legislador, não podendo exigir condições para o reconhecimento dos benefícios que não sejam os legalmente previstos, pelo que o art. 2º do DL 404/90, não pode interpretar-se no sentido de a mesma se aplicar a associações sem fins lucrativos cujos associados sejam exclusivamente as entidades in-

dicadas no preceito, mas, antes teleologicamente, apelando aos objectivos que visa alcançar, nomeadamente no caso em que as entidades em causa são pessoas colectivas públicas, que, isoladamente, por si sós, estariam isentas do imposto e dos outros encargos legais previstos no citado diploma;

— absurdo seria considerar somente isentas as associações em que não participasse o Estado, por si isento dos impostos e encargos, mormente quando os benefícios tutelam interesses relevantes superiores ao da tributação, principalmente na situação em apreço, por levar a afastar do projecto as pessoas públicas que, por razões públicas o querem e devem dele participar;

— a aquisição em causa não aparece desenquadrada da respectiva constituição, pois o contrato-promessa dos terrenos em causa destina-se à instalação do parque tecnológico que permite a realização do próprio objecto da Rte, que promove a formalização em promessa de compra e venda, sendo que, antes da sua constituição, não podia realizar a escritura definitiva e formalizar a promessa, nem solicitar o financiamento em seu próprio nome;

— nem a lei exige que tal promessa devesse ser realizada previamente por cada uma (e todas) as entidades suas associadas, e não, como é normal, pela própria Rte após a respectiva constituição.

A autoridade recorrida, que havia mantido o acto e respondido a sustentar as razões que fundamentaram o acto recorrido, contra-alegou a sustentar que na opção legal não se incluem entidades sem fins lucrativos de direito público como as que fazem parte da recorrente e que em relação a esta não existe qualquer reestruturação empresarial de um acto de cooperação, mas apenas uma simples aquisição de terrenos para construção de um parque industrial, o que contraria o objectivo das isenções pretendidas.

O Exmo. Magistrado do Mº Pº é de parecer que o recurso não deve proceder porquanto a aquisição de terrenos em causa não se destina a qualquer reestruturação de empresa, sendo que esta e o acordo de cooperação, para haver lugar a isenções, não poderiam preceder, como acontece, a apresentação do pedido de concessão de benefícios, afastando ainda a possibilidade de enquadramento nas isenções o facto de a Rte ter sido constituída por entidades não consideradas na lei, como é o caso dos institutos públicos, da autarquia local e dos serviços personalizados do Estado.

Cumpre apreciar, em atenção aos seguintes factos dados como provados:

1) A Rte é uma associação sem fins lucrativos que tem como sócios fundadores:

- Câmara Municipal de Almada;
- Instituto Superior Técnico;
- Faculdade de Ciências e Tecnologia da Universidade Nova de Lisboa;
- Instituto de Desenvolvimento de Novas Tecnologias;
- Instituto de Soldadura e Qualidade;
- Instituto Tecnológico para a Europa Comunitária;
- Associação Empresarial da Região de Setúbal;
- Associação das Indústrias Navais;
- Tecnologia das Comunicações, Lda;
- Estaleiros Navais de Viana do Castelo, SA;
- Estaleiros Navais de Lisboa, SA,

a qual foi constituída por escritura notarial de 6.4.92, segundo doc. a fls. 44/62 dos autos, cujo teor se dá por reproduzido, assim como o do documento complementar que a integra;

2) Em 13.12.94 foi recebido nos serviços o requerimento apresentado pela Rte e dirigido ao Ministro das Finanças, de isenção de sisa relativa à transmissão de imóveis necessários à construção do seu Parque Tecnológico da Mutela/Almada, bem como isenção de emolumentos e outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática de actos inseridos no processo de construção, escrituras notariais e actos de registo (doc. a fls. 39/41 do PI, cujo teor se dá por reproduzido);

3) Sobre tal requerimento foram emitidas as informações e pareceres referidos no doc. de fls. 1/3 do PI, cujo teor se dá por reproduzido, e da autoria da DSISTP, até que em 10.10.95 do Sub-director-Geral das Contribuições e Impostos é emanada a ordem de que seja solicitado ao Centro de Estudos Fiscais parecer sobre o requerido (cit. doc.);

4) Em 18.10.95 foi emitido tal parecer, que concluiu assim:

«1 — A operação descrita pela recorrente consiste simplesmente numa aquisição de terrenos para a construção de um parque industrial, a qual aparece desenquadrada de qualquer reestruturação empresarial, em resultado de actos de concentração ou de acordo de cooperação.

2 — Nem sequer a constituição da requerente (que já ocorreu) se poderia considerar um acto de cooperação para efeitos da al. b) do nº 2 do art. 2º do DL 404/90, de 21 de Dezembro, uma vez que os associados da requerente são, em grande parte, pessoas colectivas de direito público, nomeadamente autarquias locais, institutos públicos e serviços personalizados do Estado.

3 — Como tal, o acto projectado não preenche qualquer dos pressupostos referidos no art. 2º do DL 404/90, de 21 de Dezembro, na redacção que lhe foi dada pelo DL 143/94, de 24 de Maio, não estando a requerente em condições de obter o deferimento do seu pedido.»

Sendo que o seu teor, que se dá por reproduzido, consta do doc. de fls. 7/14 do PI;

5) Foram então emitidas a informação e os despachos do director de serviços e subdirector-geral, todos unânimes no sentido de indeferimento do pedido com os fundamentos constantes do parecer do CEF, conforme consta do doc. de fls. 5 do PI, cujo teor se dá por reproduzido;

6) A autoridade recorrida despachou, em 22.11.95: — «Concordo com o indeferimento, pelas razões expostas no parecer do CEF» — como consta do mesmo doc.

A Rte pretendeu obter os benefícios fiscais previstos no DL 404/90, de 21.12, alterado pelo DL 143/94, de 24.5, cujo regime, como se depreendia do preâmbulo do diploma de 90, visava incrementar a reorganização e reestruturação das empresas portuguesas, «por forma a permitir-lhes enfrentar as condições concorrenciais acrescidas vigentes no futuro mercado interno europeu» — cf. Menezes Leitão, Benefícios Tributários à Concentração de Empresas, em CTF 366/9 —.

Acerca do conteúdo e pressupostos legais do benefício, o art. 1º do diploma prescreve: — «As empresas que até 31 de Dezembro de 1995, se reorganizem em resultado de actos de concentração ou de

acordos de cooperação, poderão ser concedidos os seguintes benefícios:

a) Isenção de sisa relativa à transmissão de imóveis necessários à concentração ou à cooperação;

b) Isenção de emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática de todos os actos inseridos no processo de reorganização».

Sustenta a Rte que a sua constituição (item 1 do probatório) preenche a noção de acordo de cooperação prevista na al. b) do nº 2 do art. 2º do dito problema — “A constituição de pessoas colectivas de direito privado, sem fim lucrativo, mediante a associação de empresas públicas, sociedades de capitais públicas ou de maioria de capitais públicos, de sociedades e de outras pessoas do direito privado, com a finalidade de, relativamente ao sector a que respeitem, manter um serviço de assistência técnica, organizar um sistema de informação, promover a normalização e a qualidade dos produtos e a conveniente tecnologia dos processos de fabrico, bem como, de um modo geral, estudar as perspectivas de evolução do sector”, pelo que se verificaria a condição de acesso aos referidos benefícios.

Mau grado, dela fazerem parte pessoas colectivas de direito público, nomeadamente a autarquia local de Almada, institutos públicos e serviços personalizados do Estado, que não integram, claramente, o elenco das entidades previstas na lei para se associarem e constituírem a pessoa colectiva de direito privado.

Mas, se tal acontece, se do compêndio dos referidos estes não consta a referência a pessoas dotadas de poder público, de autoridade estadual, como ampliar o benefício de modo a abranger a associação de tais entes, quando a situação de benefício fiscal é, juridicamente, uma situação excepcional face à tributação-regra e, por conseguinte, derogativa dos princípios gerais da capacidade contributiva, da generalidade e da igualdade tributária constitucionalmente referidos e, nessa medida, sujeita a regras relativas à interpretação da lei que proíbem a analogia embora permitam a interpretação extensiva (art. 9º do Estatuto dos Benefícios Fiscais)?

Certamente que essa, a via de extensibilidade a pessoas colectivas de algum modo a disfrutar de **jus imperii**, não se apoia na literalidade da lei, que tem o cuidado de limitar a integração a “outras pessoas de direito privado”, como que a excluir, **a contrario**, os entes públicos, nem no **telos** da interpretação, na medida em que a acção do Estado e outros entes públicos menores são avessas, em geral, as “condições concorrenciais vigentes no futuro mercado interno europeu” — cf. preâmbulo da lei citado — que se querem motivadoras da reestruturação das empresas portuguesas. Neste sentido bastará consultar as regras de concorrência do Tratado de Roma, nomeadamente, o art. 92.º do diploma, que proíbe favorecimentos às empresas ou às produções, “independentemente da forma que assumam”, o que abre campo a entender a lei adversa à intervenção no dito acordo de cooperação de entidades munidas de autoridade estadual, por esta ser suspeita de fomentar os favorecimentos que são de prática defesa no ordenamento comunitário a que a dita lei se ajusta.

Por isso mesmo, não releva apela **in casu** para as isenções do art. 13º/1 e 2 do CIMSISDoações e outras, que se aplicam ao sujeito passivo Estado, dotado do poder público, de que se alheia a lei ao conceder benefícios fiscais no âmbito da reestruturação das empresas destinada a suportar a concorrência europeia de um modo em que o Estado surda neutral.

Por tudo, concorda-se com a Administração no ponto em que esta decide que o acto de constituição da Rte não é acto de cooperação relevante para os efeitos da al. b) do n.º 2 do art. 2.º do diploma em causa.

Insatisfeito o requisito atinente ao modo da constituição da impetrante, afastada estaria, sem mais, a concessão da isenção.

Todavia, acrescente-se que não há efectivo “enquadramento” (para usar o termo empregado pela Administração) entre o referido (e não integrativo da lei isentadora) acto de cooperação reestruturante das empresas, celebrado em 1992 (item 1 do probatório) e as operações anunciadas para as quais a requerente, no seu pedido, solicita as isenções tributárias.

Relembre-se que a lei isenta da sisa “relativa à transmissão de imóveis necessários (. . .) à cooperação e de emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática de todos os actos inseridos no processo de reorganização” (referido art. 1.º do diploma) e que tais situações de necessidade e de inserção no processo se analisam em resultado de juízos de facto que não se dão como assentes.

Independentemente do aprofundamento da existência daqueles dados (necessidade e inserção no processo), sempre obstará à sua verificação a posteridade da abertura do processo do reconhecimento aos benefícios relativamente ao acto de cooperação que os ditos benefícios visam incentivar, pois que não se pode estimular a prática de um processo de reorganização empresarial que já chegou há muito ao seu termo.

Nesse sentido arrazoou Silvério Mateus, em Fisco 55/56, p. 13, quando referiu que o requerimento das pessoas interessadas devia “preceder a prática dos actos de concentração ou de cooperação” integrativos do processo de reestruturação empresarial em causa.

No que é apoiado pela letra da lei, no art. 3.º/1 do diploma, quando este dispõe que os benefícios prescritos no art. 1.º só poderão ser concedidos se a reorganização empresarial **projectada** tiver efeitos positivos. . . etc., o que denota a futuridade da reorganização em relação ao processo de reconhecimento dos benefícios.

E a letra da lei “não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação”, como diria Oliveira Ascensão, em o Direito Introdução e Teoria Geral, p. 312, a secundar o enunciado da “norma sobre normas” contida no art. 9.º/2 do CCivil.

Claro, que para tal requerer em tempo útil estarão as empresas interessadas em promover a constituição da pessoa colectiva de direito privado que saia do acordo de cooperação previsto na lei e que se situem como sujeitos passivos dos tributos para os quais se pede a isenção (cf., neste sentido, art. 3.º/2, que se refere a “empresas interessadas”).

Por isso, também no ponto não se vê ilegalidade na decisão administrativa.

Não procedem, pois, os alegados vícios de violação de lei, não se encontrando no recurso matéria alegada que fundamento o aduzido vício de desvio de poder, aliás inadequado a um acto praticado em vinculação à lei, que não no exercício de poderes discricionários.

Termos em que se nega provimento ao recurso contencioso.

Custas pela recorrente, com taxa de justiça e procuradoria, respectivamente, em 50 000\$00 e 50%.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Coelho Dias* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997

Assunto:

Recurso para o Pleno. Revogação dos art.º 763.º a 770.º do CPC. Ultratividade deste preceitos no contencioso administrativo e fiscal

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A revogação dos art.º 763.º a 770.º do CPC pelos arts. 3.º e 17.º do Dec. Lei n.º 329-A/95, de 12/XII, circunscreve-se ao processo civil, onde deixou de se poder verificar a hipótese que regulavam.*

2 — *Tais preceitos constituam a aplicar-se nos recursos para os Plenos da Secção do STA.*

Recurso n.º 21.053 em que é recorrente Lino José Ribeiro dos Santos e outro e recorrido Fazenda Pública e de que é Relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Lino José Carvalho Ribeiro dos Santos e Joaquim António Jorge de Oliveira reclamam do despacho do relator que julgou deserto o recurso por si interposto para o Pleno do acórdão de folh. 145 153 v.º, com os seguintes fundamentos:

1 — De harmonia com o disposto no art.º 102º da LPTA, os recursos ordinários das decisões jurisdicionais regem-se pela lei de processo civil.

2 — O Dec.-Lei 329-A/95, de 12/11, no seu art.ºs. 763.º a 770.º do Código de Processo Civil.

3 — O recurso para tribunal pleno deixar, pois, de estar submetido ao formalismo processual estabelecido naqueles artigos.

4 — Continuando, contudo, a ser admissível, como resulta do disposto no art.º 30.º, b) do ETAF, o seu processamento deve ser idêntico ao dos restantes recursos:

a) é processado como agravo — art.º 102º da LPTA;

b) o prazo para delegação, que era de 20 dias, por disposição do art.º 106º do mesmo diploma, passar a ser de 30 dias, como resulta do disposto no art.º 6.º respectiva alínea c) do Dec.-Lei n.º 329-A/95.

5 — Entre a notificação do despacho que emitiu o recurso e a apresentação das alegações não foi ultrapassado o prazo de 30 dias, contando este prazo de harmonia com o que o art.º 18.º, 2 do Dec. Lei n.º 329-A/95 dispõe.

Ouida a respeito a Fazenda Pública, nos termos do n.º 3 do art.º 700.º do CPC, diz que a presente reclamação não pode ser atendida, propondo “se mantém em vigor o ónus de apresentação pelo recorrente da alegação previsto no n.º 3.º do art.º 765.º do CPC”.

Também o Ex. Magistrado do Ministério Público é de parecer quer a reclamação deve ser indeferido, porquanto “no prazo de 30 dias referido no art.º 6º, e), do Dec. Lei n.º 329-A/95, entretanto já decorrido, o reclamante não juntou as alegações do recurso (. . .)”.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

O *thema decidendum* respeita ao prazo para alegação em recurso para o Pleno desta Secção do STA.

Entendeu o relator continuar ele a ser de dez dias, não obstante a revogação do art.º 765º do CPC pelo art.º 17º do Dec.-Lei n.º 329-A/95, de 12/12, do que dissentem os ora reclamantes, para quem, de tal Dec.-Lei, resulta a ampliação do mesmo prazo para trinta dias.

Vejam os

Como bem se realça no acórdão desta Secção de 30 de Abril último, rec. 20 917 (que seguiremos de perto, quando não transcrevemos), as possibilidades de recurso por oposição de acórdãos para o Pleno de Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo não tem a sua fonte legal no Código de Processo Civil, mas na alínea *b*) do art.º 30.º do ETAF. Aí se reconhece o direito de recurso por oposição de acórdãos no contencioso tributário, se tipifica os respectivos pressupostos processuais e estabelece a competência do Tribunal para ele conhecer. Estas matérias estavam, pois, reguladas, exclusivamente, em tal preceito do ETAF. As normas que no CPC regulavam os trâmites do recurso para o Tribunal Pleno do STJ apenas teriam de ser — como há-de continuar a ser — avocadas para regular os termos processuais de recurso para o Pleno desta Secção por força da remissão para elas efectuadas pelos arts. 1.º e 102º da LPTA.

É certo que o art.º 3.º do Dec.-Lei n.º 319-A/95, de 12/12, determinou a revogação dos arts. 763.º a 770.º do CPC e o art.º 17º do mesmo Dec.-Lei impôs a aplicação imediata de tal revogação.

Contudo, estas normas têm de ser interpretadas como cingindo a revogação ao âmbito do processo civil, onde deixaram de existir os recursos interpostos para o Tribunal Pleno do STJ. Não como dizendo também respeito aos recursos para o Pleno das Secções de Contencioso Administrativo e Tributário da STA, que continuam a existir — artigos 24.º e 30.º do ETAF.

Na verdade, a necessidade de reputação da tramitação processual destes, recursos continua a pôr-se nas mesmos termos dos que antes ocorriam.

A remissão feita na lei do contencioso administrativo para CPC, no tocante à definição da Lei processual, reguladora da tramitação do recurso em causa, deve ser interpretada com o sentido de se estar a dar por reproduzido o regime processual que a lei processual definia para a situação do recurso para o tribunal pleno do STJ e que, portanto, se continua a manter a remissão nos termos feitos não obstante, no âmbito do processo civil, esse recurso e esse regime terem sido abolidos, em virtude de continuarem a persistir as razões legais que determinavam aquela remissão.

Perfila-se um caso em que a remissão feita por certa lei (in casu, os artigos 1.º e 102.º da LPTA) se deve considerar como sendo uma remissão para o regime que, ao tempo, regulava, ou aí viesse a regular, a matéria processual no tocante à específica espécie de recurso para o tribunal pleno então vigente na lei remetida, como uma denominada remissão dinâmica ou formal cuja subsistência se apura em função de hipótese que então estava prevista e regulada na lei remetida. Enfim, um caso de ultra-actividade da lei revogada (cfr. Meneses Cordeiro, o Direito, ano 121, pp. 124; parecer da PGR de 10.II.94, in D.R. II de 09/06/94; e Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pág. 105).

Como assim e de acordo com o estatuído no n.º 3 do art.º 765.º do CPC, conjugado com o disposto no art.º 6.º do Dec.-Lei

n.º 329-A/95, de 12/12 (na redacção introduzida pelo Dec.-Lei n.º 180/96, de 25/09), a alegação dos Rects. tendentes a demonstrar que entre o acórdão recorrido e o acórdão fundamento existe a oposição prevista na alínea *b*) do art.º 30.º do ETAF deveria ter sido apresentada no prazo de dez dias a contar da notificação do despacho de fl. 167, em de 24 de Fevereiro último. Tal decêndio expirou de 10 de Março seguinte, sem que os ora reclamantes hajam correspondido a tal ónus, por isso que bem andou o relator ao julgar deserto o recurso interposto a fl.157-158.

Destarte, atento tudo o exposto, acorda-se em indeferir a reclamação dos Rect. contra o despacho em que tal foi decidido, confirmando.

Custas de incidente pelos reclamantes, com taxa de justiça de 10 000\$00 (artigos 120.º da ELTA e 6.º, § 5º da Tabela das Custas no STA).

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel — Ernâni Marques da Silva Figueiredo — Lúcio Assunção Barbosa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

OPOSIÇÃO À EXECUÇÃO. REVERSÃO DA EXECUÇÃO. RESPONSABILIDADE DOS GERENTES OU ADMINISTRADORES NO DOMÍNIO DO ART. 16º DO CPCI.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A responsabilidade do administrador prevista no art. 16º do CPCI é uma responsabilidade ex-lege, baseada num critério de culpa funcional.

II — A responsabilidade do administrador abarca quer o período em que se verificou o facto tributário, quer o período da cobrança voluntária da contribuição ou imposto.

Recurso n.º 21.067. Recorrente: Rogélio Simões Perpétua. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. ROGÉLIO SIMÕES PERPÉTUA, identificado nos autos, opôs-se a uma execução fiscal que contra si reverteu, e que se reporta a dívidas de IVA dos anos de 1987 e 1988.

O Mmº Juiz do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou a impugnação parcialmente procedente, conside-

rando-se o oponente responsável apenas pelas dívidas de IVA e juros compensatórios, respeitantes aos meses de Janeiro, Fevereiro e Março de 1987.

Inconformado com esta decisão, o oponente interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual negou provimento ao recurso.

De novo inconformado com tal decisão, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1ª. A execução fiscal revertida contra o oponente respeita a dívida de IVA de 1987 e 1988, com o prazo de cobrança voluntária até 30-11-88 e 31-1-90.

2ª. O oponente e ora recorrente foi eleito administrador da sociedade executada em assembleia geral de 28-4-86, em substituição do administrador João António Peixe Dias, nos termos do n. 1, alínea d) do art. 393º do C. das Sociedades Comerciais, já não tendo sido reeleito na assembleia geral seguinte realizada em 31-3-87, para eleição dos corpos sociais para o biénio de 1987/88.

3ª. Desempenhou, portanto, o cargo de administrador somente de 28-4-86 a 31-12-86.

4ª. Mesmo pela interpretação das disposições do Código das Sociedades Comerciais, contidas nos artigos 391º, n. 4, e 393º, n. 3, se deverá concluir que o mandato do recorrente findou em 31-12-86.

5ª. Por isso, porque a dívida respeita aos anos de 1987 e 1988, não pode o oponente, ora recorrente, ser responsável subsidiário por essa dívida em execução.

6ª. E mesmo que se entendesse que o oponente, ora recorrente, fora ainda administrador até 31-3-87, o caso é que a cobrança voluntária da dívida só terminou posteriormente a Março de 1987 e é ponto assente na doutrina e na jurisprudência que só devem ser considerados responsáveis subsidiários os administradores ou gerentes em funções ao tempo da cobrança da dívida de imposto e não ao tempo do facto gerador do mesmo imposto.

7ª. E acontece que já em dois processos de oposição deduzida pelo mesmo ora recorrente - o processo n. 47/90 do ao tempo 9º Juízo do Tribunal de 1ª Instância e processo n. 129/93, do 2º Juízo do mesmo Tribunal - assim como noutros processos do 1º Juízo, nºs. 25/90, 107/91 e 56/92, foram proferidas sentenças julgando as oposições procedentes com esse fundamento.

8ª. O oponente é, portanto, parte ilegítima relativamente a toda a execução, por não figurar no respectivo título e não ser responsável solidário e subsidiário.

9ª. E não é responsável porque não exercia as funções de administrador, nem à data do facto gerador do imposto e muito menos na data da sua cobrança voluntária.

10ª. E nem sequer se pode levantar aqui qualquer problema de culpa funcional”.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública, pedindo que se julgue o recurso improcedente.

Neste Supremo Tribunal o Exmº Procurador-Geral-Adjunto sus-tenta que (a menos que se considere insuficiente a matéria de facto fixada no acórdão recorrido, caso em que haveria de se ordenar a

sua ampliação, o que, a seu ver, não se justifica) o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. O Tribunal Tributário de 2ª Instância fixou a seguinte matéria de facto:

a) - Foi instaurada execução (n. 3663/88 e apensos) para cobrança de IVA referente aos anos de 1987 e 1988 contra Imprenova - Imprensa Nova, SARL.

b) - Por despacho de 16-10-92 foi decretada a reversão da execução contra o ora oponente.

c) - Este foi citado para a execução referida em 25-5-93.

d) - Por deliberação de 28-4-86 da Assembleia Geral da sociedade executada o oponente foi eleito seu administrador em substituição de João António Pereira Dias até ao final do mandato em curso.

e) - Por deliberação de 31-3-87 da mesma Assembleia Geral foram nomeados os administradores da sociedade executada para o biénio de 1987/88.

f) - O oponente não foi reeleito para as funções de administrador.

g) - Das dívidas em execução respeitam ao período compreendido entre 1-1 e 31-1-87 a constante do conhecimento n. 278/87, ao período compreendido entre 1-2 e 28-2-87 a constante do conhecimento n. 279/87, a juros compensatórios referentes a Janeiro de 1987 a constante do conhecimento n. 314/87, a juros compensatórios referentes a Fevereiro de 1987 a constante do conhecimento n. 316/87 e a juros compensatórios referentes a Março de 1987 a constante do conhecimento n. 318/87.

h) - O prazo de cobrança voluntária da dívida a que se refere o conhecimento n. 278/87, 279/87, 314/87, 316/87 e 318/87 terminou em 27/10/89, conforme consta dos mencionados conhecimentos.

3. Ao avarar a hipótese da ampliação da matéria de facto, Exmº Procurador-Geral-Adjunto escreveu o seguinte:

“Embora não conste da relação da matéria de facto provada, entende-se que no acórdão recorrido se considerou expressamente provado, como fundamento da decisão, que o recorrente exerceu legalmente e de facto, a gerência entre 1-1 e 31-3-87, o que ele nega.

De outro modo, seria necessário proceder a ampliação da matéria de facto, pela instância competente”.

Vejam os.

Sendo embora certo que o acórdão recorrido, ao elencar os factos provados, não considerou expressamente se o recorrente exerceu a gerência de facto e se foi nominal no período compreendido entre 1-1 e 31-3-87, o certo é que tomou posição expressa sobre este dois pontos em local diverso. E se metodologicamente se pode entender que não seria este o melhor modo de elaborar a decisão, daí não decorre que o acórdão recorrido, se não referiu, de forma relevante e decisiva, a tais pontos.

Escreveu-se textualmente (fls. 64):

“Podemos concluir que o oponente foi administrador de direito até à designação dos novos administradores em 31-3-87”.

E adiante (fls. 66):

“Provado que o oponente exerceu a administração de facto da executada no 1º trimestre de 1987...”

Está assim fixado que o recorrente exerceu de facto funções de gerente entre 1-1-87 e 31-3-87, sendo que a gerência de direito decorre do disposto no art. 391º, 4, do Código das sociedades Comerciais, conjugado com a matéria de facto dada como provada.

4. Assente que o recorrente exerceu, de facto e de direito, a gerência, no período em causa nos autos (1-1-87 a 31-1-87), importa agora saber se o mesmo é ou não responsável pelas dívidas de impostos, cujo facto gerador ocorreu naquele período.

O recorrente sustenta ou não, a pretexto de que já era administrador da originária devedora à data da cobrança dos impostos em causa, sendo que é ao momento da cobrança que se deve atender para efeito de imputar a responsabilidade pelas dívidas de impostos ao administrador ou gerente.

Será assim?

Vejamos.

À hipótese dos autos é aplicável o disposto no artigo 16º do CPCJ.

Ora, segundo entendimento deste Supremo Tribunal, a responsabilidade dos gerentes ou administradores, prevista no citado art. 16º é uma responsabilidade “ex-lege”, baseada num critério de culpa funcional, dispensando pois a imputação respectiva a um comportamento individual, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função de gerente ou administrador.

Neste sentido, podem ver-se, a título de exemplo, os Acórdãos deste Tribunal de 2/6/93 (rec. 15.953), de 22/9/93 (rec. 16.070), de 13/10/93 (rec. 14.606) e de 15/11/05 (rec. 19.614).

Entendimento que perfilhamos inteiramente.

Por outro lado, é jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que a responsabilidade dos gerentes e administradores abarca, quer o período em que se verificou o facto tributário, quer o período de cobrança voluntária da contribuição ou imposto.

Vide, entre outros, os Acórdãos deste Supremo Tribunal, 22/09/93 (rec. 16.070), de 2/3/95 (rec.18.760) e de 15/11/95 (rec. 19.614).

Vide igualmente Ruben Anjos de Carvalho e Francisco Rodrigues Pardal (Código de Processo das Contribuições e Impostos, anotado, I, 2.ª Edição, 1969, pág. 133) e Alberto Xavier (Manual de Direito Fiscal, I, Lisboa, 1974, pág. 388).

Como se escreveu no Acórdão deste Supremo Tribunal de 24/4/90 (rec. 12.124), in A.D. n. 355, a pág. 862, “é relevante para determinar a responsabilidade dos gestores das sociedades para efeitos fiscais não só o período em que se verificaram os factos que originaram a dívida tributária como aquele em que a lei determina o pagamento do imposto - cobrança voluntária”.

Concordamos inteiramente com esta posição. Assim, o recorrente não pode eximir-se à sua responsabilidade tão-só pelo facto da cobrança dos impostos ter ocorrido num momento em que o recorrente já não era administrador da sociedade.

Responde ele, pois, subsidiariamente pelas dívidas fiscais resultantes de factos tributários ocorridos no período da sua administração. A pretensão do recorrente está pois, votada ao insucesso.

5. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Lúcio Assunção Barbosa* (relator) — *João Plácido da Fonseca Limão* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Reclamação graciosa. Indeferimento. Impugnação judicial. Objecto da impugnação. Acto Tributário. Recurso hierárquico do acto de indeferimento da reclamação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A impugnação judicial, ainda que deduzida na sequência do indeferimento de uma reclamação graciosa visa única e exclusivamente o acto tributário de liquidação e não o despacho de indeferimento.*
- 2 — *É que, embora caiba recurso hierárquico do acto de indeferimento (artº 100º do CPT) de uma reclamação graciosa, o mesmo acto não assume autonomia relativamente à liquidação (acto tributário) em sede de impugnação judicial.*
- 3 — *E porque o Tribunal “a quo”, embora reconhecendo que na impugnação se teve em vista atacar o acto tributário, mas não conheceu de tal matéria, há que concluir pela baixa dos autos aquele Tribunal para que aprecie o objecto da impugnação por ter competência nos termos dos arts. 62º nº 1 al. a) do ETAF, 39º e 120º do CPT.*

Recurso n.º 21.089 em que é recorrente Domingos Freire Cardoso e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Sr. Cons.º Abílio Bordalo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo

Domingos Freire Cardoso, identificado nos autos, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto de 06/03/96 que julgou improcedente a impugnação deduzida na sequência de indeferimento da reclamação por si apresentada “do pedido de revisão da liquidação de IRS de 1991 do Sr. Director Distrital de Finanças do Porto, interpôs directamente para este STA recurso em cujas alegações formulou as seguintes conclusões:

“I — A douta sentença em crise viola os preceitos contidos nos arts. 667º” do C.P.C. e 249º do C.C. aplicáveis ao caso concreto e que permitem a correcção do erro material de escrita do recorrente a todo o tempo.

II — A manter-se a tributação efectuada ao recorrente verificar-se-á o enriquecimento sem causa por parte da Administração Fiscal e o atropelo por parte do fisco dos direitos dos contribuintes cumpridores.

III — Tal decisão, com o devido respeito, e é muito, torna-se aberrante perdendo de vista o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, que submete a administração pública ao respeito pelos direitos dos contribuintes.

IV — A justiça material impõe que se devolva ao contribuinte lesado aquilo com que o Estado, assumidamente, se locupletou. Se assim se não fizer, está-se a pôr em causa os princípios fiscais, dado que o contribuinte é mais penalizado cumprindo do que não o fazendo.

V — O Meritíssimo Juiz a quo, no caso sub judice, não fez uma correcta e adequada interpretação da lei nem, bem assim, numa ajustada subsunção aos normativos legais dos factos dados como comprovados, resultando daí uma clara e inequívoca violação legal.

Nestes termos, deve julgar-se privado e procedente recurso, sendo-lhe dado o devido provimento”.

Contra-alegou a Fazenda Pública defendendo o não provimento do recurso porquanto:

“-Tendo a reclamação graciosa sido apresentada em 06/08/93 já há muito se encontrava esgotado o prazo para o fazer;

-Bem andou a decisão ora sob recurso ao decidir como decidiu pelo que não pode colher a pretensão do recorrente”.

O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de que o recurso merece provimento revogando-se a decisão recorrida, a fim de se conhecer do “fundo da questão” uma vez que em seu entender “a impugnação mesmo que subsequente ao indeferimento de uma reclamação graciosa, visa única e exclusivamente o acto tributário e não propriamente aquele indeferimento “sendo que a decisão recorrida deveria ter conhecido do objecto da impugnação que é ”o acto tributário e não do indeferimento da reclamação que não é objecto directo da causa”.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Em sede factual, com síntese para a decisão da causa a sentença recorrida deu como provado:

“-Em 21/04/92 o impugnante apresentou declaração mod. 2, relativa aos rendimentos dos seus agregados familiares no ano de 1991.

-No quadro 8 do Anexo A, daquela declaração, o contribuinte inscreveu como valores do trabalho dependente a quantia de 4 722 358\$00 e 3 289 000\$00 relativamente aos sujeitos passivos A e B, respectivamente.

-No quadro 13 do Anexo B, daquela declaração, o contribuinte inscreveu relativamente ao sujeito passivo B o valor de 45 750\$00 relativo a retenções na fonte.

Em 27/11/92 o contribuinte efectuou o pagamento de 534 413\$00 de IRS relativo ao ano de 1991.

-O prazo do pagamento voluntário do imposto relativo ao ano de 1991 terminava em 30/11/92.

-Em 26/04/93 o contribuinte apresentou declaração mod. 2 de substituição relativa aos rendimentos auferidos pelo seu agregado familiar em 1991;

-No quadro 8 do Anexo A, daquela declaração o contribuinte inscreveu como valores do trabalho dependente a quantia de 3 967 358\$00 e 2 984 000\$00 relativamente aos sujeitos passivos A e B, respectivamente.

No quadro 13 do Anexo B, daquela declaração o contribuinte inscreveu relativamente ao sujeito passivo B o valor de 49 875\$00 relativo a retenções na fonte.

-Em 27/07/93 foi expedido officio a notificar o contribuinte, aqui impugnante, de que havia sido indeferido o pedido de revisão da liquidação de IRS do ano de 1991.

-Por despacho de 29/06/95 do Director Distrital de Finanças, foi indeferida reclamação que o contribuinte apresentara em 06/08/93, relativamente a liquidação de IRS do ano de 1991, por a reclamação ter sido interposta fora de tempo.

-Daquela despacho consta “Notifique, fazendo ciente o reclamante de que pode recorrer hierarquicamente desta decisão ou impugná-la,

tudo nos termos do CPT, bem como de que a DIR encetou a revogação officiosa da liquidação de retenções na fonte não considerada na 1ª liquidação, de acordo com a nova redacção do artº 85º do CIRS”.

-O contribuinte foi notificado daquele despacho por officio de 02/08/95.

-Em 14/08/95 foi apresentada a presente impugnação.

Com base nestes factos, e porque o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal “a quo” suscitara a incompetência do mesmo Tribunal, sustentou o M.º Juiz e concluiu pela sua competência.

Para tanto, ponderou: “Ora pese embora o impugnante refira no intróito da petição inicial que vem impugnar o aludido despacho (despacho de indeferimento do Director Distrital de Finanças), a verdade é que conclui pedindo a revogação do acto tributário de liquidação de IRS do ano de 1991.

Também, porque aquele Magistrado do Ministério Público suscitara a questão da intempetividade da impugnação derivada do facto de que a reclamação havia sido apresentada fora do prazo, o M.º Juiz, conhecendo “da caducidade do direito à acção” e após referir que “nesta sede processual apenas se pode conhecer da tempestividade da impugnação” e não da extemporaneidade da reclamação pois “esta é já matéria que tem a ver com a questão do mérito da causa”, veio a concluir também no sentido de que a impugnação é tempestiva.

Questão esta que não foi objecto de recurso e que, como bem observa o Exmº Procurador-Geral-Adjunto, por isso mesmo, deve considerar-se caso julgado.

Apreciadas que foram as duas referidas questões pela sentença recorrida, passou o M.º Juiz, como na mesma se explicita, a conhecer da última das três questões postas em equação qual seja a de saber “se se verificam os pressupostos da revogação do acto de liquidação de IRS do ano de 1991” (certamente queria dizer-se “anulação” em vez de “revogação” pois só a primeira pode ser objecto de decisão dos tribunais, cabendo a segunda à autoridade administrativa competente).

Sobre tal questão, depois de se referir que “no que respeita aos erros materiais de escrita dos actos judiciais existe norma expressa — artº 667º do CPC — “e tal não se verifica quanto às restantes questões” e após se ter explicitado que “a reclamação foi apresentada fora de prazo e que não é susceptível de apreciação sob pena de se cometer uma ilegalidade” concluiu a mesma sentença com a asserção de que “mostra-se legal a decisão de indeferimento da reclamação”.

Ao aludirmos a estes traços mais marcantes do percurso discursivo da sentença sob recurso, pretende-se pôr em evidência a matéria sobre que incidiram os poderes de cognição do Tribunal “a quo” e daí extrair a conclusão de que se elegeu como elemento nuclear de apreciação o despacho de indeferimento da reclamação em detrimento do conhecimento do acto tributário, objecto da impugnação judicial.

Ora, o impugnante/recorrente o que pretendeu atacar na petição inicial foi o acto de liquidação do IRS relativo ao ano de 1991, como de resto foi salientado pelo M.º Juiz que desvalorizou o facto de se referir na parte introdutória da petição o “acto de indeferimento da reclamação”, e cremos que bem.

Ataque que é meditado nas alegações e conclusões de recurso, através do afrontamento feito à decisão recorrida.

Confrontado assim o alegado pelo impugnante, ora recorrente, com o objecto da decisão recorrida, transpõe-nos para a questão de saber

se o que se discute na impugnação é o acto tributário ou se o acto decisório de indeferimento da reclamação.

Começar-se-á por dizer que, dirigiu o processo gracioso tributário, em que se insere a reclamação graciosa (arts. 95º e 101º do CPT) à revisão do acto tributário, pela própria Administração Fiscal, o acto de indeferimento não assume autonomia relativamente à liquidação, em sede de impugnação judicial.

Isto não obsta a que do indeferimento total ou parcial da reclamação caiba recurso hierárquico nos termos e prazo previstos no artº 100º do Cód. Proc. Tributário.

Por conseguinte, a impugnação, ainda que deduzida na sequência do indeferimento de uma reclamação graciosa visa única e exclusivamente o acto tributário e não o indeferimento em si, como bem observa o Exmo Magistrado do Ministério Público neste STA.

Já no domínio do Cód. Proc. das Cont. e Impostos era esse também o entendimento de Alfredo J. de Sousa e Silva Paixão que em anotação ao art.º 84º sustentavam que “o objecto da impugnação judicial não é a resolução definitiva da reclamação ordinária mas sim o acto tributário de tal reclamação” (cfr. CPCI dos autores citados — 2ª edição pag.268).

Entendimento que se mantém à luz do CPT em anotação nº 5 do artº 118º pág. 235: “o objecto da impugnação judicial não é o indeferimento da reclamação graciosa, mas sim o acto tributário objecto de tal reclamação” (cfr. Cód. Proc. Trib. Comentado e Anotado dos mesmos Autores, 2ª edição, pag.235).

Ora, no caso dos autos, como já se viu, foi impugnado o acto tributário da liquidação do IRS, mas o Tribunal “a quo” embora reconhecendo e aceitando tal evidência, deixou de apreciar o objecto da impugnação deduzida, reconduzindo-se estritamente ao conhecimento do acto de indeferimento da reclamação, em detrimento da verdadeira causa de pedir e que consiste na alegada ilegalidade do acto tributário para o que detém competência o mesmo Tribunal nos termos dos art.º 62ºs nº1 alin. a) do ETAF, 39º e 120º do CPT.

Impõem-se, assim, que o Mº Juiz do Tribunal recorrido aprecie o objecto da impugnação tal como se deixa assinalado.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, a fim de que seja substituída por outra que conheça do acto tributário de liquidação impugnado, se nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Abílio Madeira Bordalo* (Relator) — *Vitor Manuel Marques Meira* — *Domingos Brandão de Pinho*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Isenção de sisa de garagem pertencente ao mesmo officio ou conjunto habitacional.

Doutrina que dimana da decisão:

Tratando-se de garagem que integra o mesmo edifício ou conjunto habitacional e desde que seja utilizada exclusivamente pelo sujeito passivo ou seu agregado familiar, como complemento da habitação e desde que adquirida conjuntamente com esta, beneficia de isenção de sisa, nos termos do artigo 11º, 22, do CIMSISD.

Recurso n.º 21.165. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Laurentino Manuel Miranda Pinto. Relator: Exmo. Consº Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, em processo de impugnação de imposto municipal de sisa, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, julgou a impugnação procedente.

Formula as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida considerou que a fracção autónoma destinada a garagem objecto da impugnação beneficia de isenção de sisa prevista no artº 11º, 22, do código, fazendo parte integrante do mesmo conjunto habitacional da habitação, sendo seu equipamento complementar, integrando o conceito de habitação previsto no artº 12º do CCA.

2. O artº 11º, 22 do CIMSISD restringe a isenção da sisa relativamente às aquisições de prédios ou fracções autónomas de prédios urbanos exclusivamente destinados a habitação, sendo assim este destino exclusivo um dos factores a atender ara a concessão de isenção.

3. Não se verificando aquele requisito de exclusividade do destino no caso das garagens, não podem estas beneficiar da isenção do imposto de sisa, não lhes podendo ser aplicáveis as disposições previstas no EBF, nos artºs 51º e 52º, para a contribuição autárquica, com diferentes pressupostos de isenção.

4. Constituinto as normas que conferem isenção de imposto um desvio ao princípio da igualdade tributária, normas de natureza excepcional, devem as mesmas ser interpretadas nos apertados limites desse desvio.

5. A sentença sob recurso violou assim o artº 11º, 22, do CSisa ao considerar a garagem abrangida pela situação de isenção nele prevista.

O impugnante pronuncia-se pela manutenção da sentença recorrida.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento uma vez que as fracções correspondentes à habitação e à garagem integram o mesmo edifício conforme resulta do entendimento do artº 18º do CCPredial, na redacção do DL 316/86, de 25-9, assumido pelo Ac. deste tribunal de 13-12-91, Ap. DR de 15-10-92, p. 183.

2. A sentença recorrida deu como assente a seguinte matéria factual:

1. por escritura pública outorgada em 26-5-1993 o impugnante comprou à sociedade Monteiro Baião & Irmão, L.da, as seguintes fracções do prédio urbano em regime de propriedade horizontal situado em Bela Vista, Campelo, Baião, omisso à matriz e descrito na CRP de Baião sob o nº 01020/240393:

a) fracção autónoma “AA”, que é uma habitação no 2º andar, com entrada 2A e “B, descrito na CRPredial sob o artº 01020/240393-AA, pelo valor de 5.800.000\$00;

b) fracção autónoma “AP”, que é uma garagem nas traseiras, descrita na CRP sob o nº 01020/240393-AP, pelo valor de 550.000\$;

2. Nos termos que constam da citada escritura a fracção “AA” destina-se a habitação permanente do adquirente e a fracção “AP” fica afectada à referida habitação, pelo que “de harmonia com o despacho do Subsecretário de Estado Adjunto da Secretária de Estado Adjunta e do Orçamento de 11-6-1992 e nos termos do nº 22 do artº 11 do CIMSISD está esta transmissão isenta de sisa”.

3. A Repartição de Finanças de Baião procedeu à liquidação do imposto de sisa referente à aquisição da garagem pelo impugnante, no montante de 55.000\$00, e notificou-o para pagamento em 7-7-1994, tendo o pagamento sido efectuado em 5-8-94.

4. A garagem adquirida pelo impugnante situa-se no mesmo prédio que a fracção adquirida para sua habitação, tendo ambas sido objecto do mesmo projecto de construção, e sendo aquela exclusivamente utilizada pelo impugnante e seu agregado familiar como garagem desta habitação.

3. A questão a decidir consiste em determinar se está isenta de sisa a aquisição de uma garagem integrando a fracção autónoma “AP”, na mesma escritura em que foi adquirida a fracção autónoma “AA” destinada a habitação fazendo, as duas fracções, parte do mesmo edifício.

É incontroverso que o valor das duas fracções não ultrapassa o montante de 8.100.000\$00 que era o valor máximo que permitia beneficiar da isenção de sisa vigente à data da celebração da escritura (artº 11º, 22, do CSisa nos termos do DL nº 30-C/92, de 28-12).

Resulta da matéria de facto provada (1) que por escritura outorgada em 26-5-1993 o impugnante comprou as seguintes fracções do prédio urbano em regime de propriedade horizontal descrito na CRP de Baião sob o nº 01020/240393:

a) fracção autónoma “AA”, que é uma habitação no 2º andar, com entrada 2A e “B, descrito na CRPredial sob o artº 01020/240393-A-A, pelo valor de 5.800.000\$00;

b) fracção autónoma “AP”, que é uma garagem nas traseiras, descrita na CRP sob o nº 01020/240393-AP, pelo valor de 550.000\$00;

Igualmente está ausente que, (2) nos termos da citada escritura, a fracção “AA” se destina a habitação permanente do adquirente e a fracção “AP” ficou afectada à referida habitação pelo que na referida escritura ficou a constar que a transmissão estava isenta de sisa.

Contudo (3) a Repartição de Finanças de Baião procedeu à liquidação do imposto de sisa referente à aquisição da garagem pelo impugnante, no montante de 55.000\$00.

Consta, ainda do probatório que (5) a garagem adquirida pelo impugnante se situa no mesmo prédio que a fracção adquirida para a sua habitação, tendo ambas sido objecto do mesmo projecto de construção, sendo aquela exclusivamente utilizada pelo impugnante e seu agregado familiar como garagem desta habitação.

Estabelecia o artº 11º, 22, do CSisa que fica isenta de sisa a “aquisição de prédio ou fracção autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação, desde que o valor sobre que incidia o imposto municipal de sisa não ultrapasse 8.100.000\$”.

Não contendo o C. da Sisa um conceito de habitação não encontramos motivo para afastar aquele que a lei criou para efeitos de contribuição predial.

O DL 316/86, de 25/9, estabelecia no artº 18º do CCP que se considerava habitação o conjunto de todos os compartimentos ou

divisões, constituindo um fogo independente incluindo as respectivas despensas e garagens ainda que fisicamente separadas mas integrando o mesmo edifício ou situadas no próprio logradouro, constante da mesma inscrição matricial, devendo as garagens destinarem-se exclusivamente à recolha de veículos do residente e do seu agregado familiar.

O CCAutárquica, nesta linha de orientação, depois de estabelecer no nº 1 b) do art.º 12º que estão isentos de contribuição autárquica os prédios ou partes de prédios urbanos habitacionais acrescentou, no nº 2, que nesta isenção se incluem «os arrumos, despensas e garagens, ainda que fisicamente separadas mas integrando o mesmo edifício ou conjunto habitacional, desde que utilizados exclusivamente pelo sujeito passivo ou seu agregado familiar como complemento da habitação isenta».

Os arts. 51º, 2, e 52º, 2, do EBF adoptam igualmente este conceito de habitação.

Sendo este conceito válido para a concessão de isenções no CCP não encontramos motivo para que o mesmo não seja utilizável para efeitos de isenção de sisa.

Tratando-se de garagens podem, nos termos do invocado preceito, estar fisicamente separadas da parte habitacional desde que integrem o mesmo edifício ou conjunto habitacional e desde que sejam utilizadas exclusivamente pelo sujeito passivo ou seu agregado familiar como complemento da habitação isenta.

Como se defendeu na sentença em apreciação desde que tais garagens façam parte do mesmo edifício ou conjunto habitacional podem a habitação e garagem constituir fracções autónomas distintas desde que satisfaçam as exigências do citado artº 12º, 2, do CCAutárquica.

Na situação dos autos integrando a garagem e a fracção habitacional o mesmo edifício ou conjunto habitacional e uma vez que a garagem é destinada exclusivamente a complemento da habitação termos de concluir que beneficiava a mesma da isenção de sisa que lhe foi liquidada.

Nesta linha de pensamento se pronuncia Nuno Sá Gomes, CTF 367º p. 234 e ss, em parecer sancionado administrativamente (cfr. p. 251).

E na situação dos autos verifica-se, como se escreveu no Ac. do STA de 13-2-91, Rec. 12.152, Ap. DR p.185, a relação funcional entre as fracções distintas que está na base daquela noção alargada de habitação corporizada «através de um acto aquisitivo que seja global, no qual a fracção autónoma garagem vê diluída a sua específica destinação pela integração numa situação dominante em que a ideia nuclear é a residência».

A mencionada relação funcional e de complementaridade entre a habitação e a garagem atingiu-se uma vez que o acto aquisitivo de ambas foi o mesmo porque formalizado na mesma escritura.

Improcedem as conclusões do recurso.

4. Termos em que se nega provimento ao presente recurso confirmando a sentença em apreciação.

Sem custas.

Lioba, 24 de Setembro de 1997. — *António José Pimpão* (relator) — *João Plácido da Fonseca Limão* — *João José Coelho Dias*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Ilegitimidade da citada. Falta de posse dos bens que originaram a dívida. Contribuição autárquica. Cooperativa de habitação.

Doutrina que dimana da decisão:

Revelando o probatório que os prédios urbanos a que respeita a dívida exequenda proveniente de contribuição autárquica se encontravam inscritos na matriz respectiva em nome do oponente no ano a que tal tributo se reporta, não ocorre a sua alegada ilegitimidade passiva, improcedendo pois, a oposição com fundamento na alínea b) do n.º 1 do artº 286º do C.T.T.

Recursos n.º 21 408 em que é recorrente Cooperativa de Construção e Habitação Santo António das Antas e recorrido Fazenda Pública e de que foi relator o Exmº. Sr. Consº. Mendes Pimentel.

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

A Cooperativa de Construção e Habitação Stº António das Antas, C. R.L., com sede na Rua de Santa Catarina, 487, 1.º, Porto, inconformada com a sentença do T.T. de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente a presente oposição que veio deduzir à execução fiscal n.º 3954-94/100981.8 da 4ª F. F. de Vila Nova de Gaia, vem até nós assim rematando a sua alegação de recurso:

1 — Não obstante a extinta contribuição predial proceder à tributação do rendimento por contraposição com a contribuição autárquica na qual se tributa o património, as diferenças do primeiro destes impostos são mais marcantes por confronto com a tributação de rendimentos prediais no IRS — categoria F;

2 — Efectivamente foram consagradas soluções de continuidade entre a contribuição predial e a contribuição autárquica, mormente no que respeita à determinação do valor tributável dos prédios a contribuição autárquica, o qual, ainda hoje se estabelece em conformidade com o valor do rendimento colectável inscrito na matriz (cfr. artº 7º do D. L. n.º 442-C/88 de 30/XI, que aprovou o C.C.A.);

3 — Em consonância com o que acaba de expor-se, não seria de todo em e razoável, sem prejuízo de aprimoramento legislativo, que de igual modo se adopta-se uma solução de continuidade quanto ao problema da definição do sujeito passivo de ambos os impostos;

4 — Assim os n.ºs 1 a 3 do artº 8º do C.C.A procedem à definição normativo-abstracta dos sujeitos passivos destes impostos sendo certo que n.º 4 da mesma disposição se alude ao modo como, em concreto os mesmos se determinam;

5 — Neste contexto em obediência a critérios de normalidade, o legislador atento o princípio do benefício que informa a sujeição a C. A., entendeu sobrelevar a posição jurídica dos proprietários e usufrutuários enquanto aqueles que na sua esfera económica mais suportam a sobre valorização dos prédios resultante da actividade dos entes públicos, máxime, dos municípios;

6 — Porém, verifica-se que a propriedade plena de igual modo se poderá transmutar em direitos reais menores distintos do usufruto, ou no direito do uso e habitação, de igual modo, conferem uso e fruição do imóvel mais se constatando atento o fenómeno da função social da propriedade, o surgimento, em contexto do sector cooperativo, de institutos inovadores como os de propriedade colectiva, do inquilinato cooperativo e de direito de habitação cooperativos (cfr. Dl. L.218/82, de 2/VI);

7 — Assim e atento o processamento legislativo expresso no n.º 3 do artº 8º do C.C.A, poderá e deverá sustentar-se, por confronto com a situação jurídica da propriedade resolúvel aí previsto, que o direito de uso de habitação é de igual modo, de carácter temporário assim como das utilidades e fruição do prédio se encontram investidas na pessoa do cooperante;

8 — Em conclusão, a alusão nesse normativo, à propriedade resolúvel não deverá considerar-se taxativa mas exemplificativa;

9 — Ainda que assim se não entende-se, os titulares dos direitos de uso de habitação possuem em nome alheio a propriedade mas em nome próprio os direitos de uso e habitação (AC. S.T.A. de 13/III/96-rec.19 573).

Pelo exposto, violou sentença sobre recurso o disposto no artº 8º do C.C.A.

Contra-alegando a Fazenda Pública conclui que “A sentença não merece qualquer sentença, devendo o recurso ser considerado improcedente”.

Em idêntico sentido veio douto parecer do Ministério Público deste Supremo Tribunal.

Corridos os riscos cumpre decidir.

Mostrou-se acente a seguinte factualidade:

- Foi liquidada contribuição autárquica relativa ao ano de 1992, à opoente, respeitante aos artigos urbanos identificados a fls. 6 a 11 do montante global de 3 925 287\$00;

- Aqueles artigos matriciais encontram-se inscritos na matriz a favor do opoente.

Atentando nas conclusões da alegação da Ret., vemos que ela se conformou inteiramente com este quadro factual, em definitivo fixado, pois, pela instância.

Ora, não se vislumbrando nele o que suposto facto da sua tese sobre os sujeitos passivos de contribuição autárquica-gozo do direito de uso e habitação por outrem e por cooperante — o recurso está inexistente, votado ao insucesso.

Na verdade, vendo-se da factualidade consolidada que a contribuição autárquica respeita a prédios urbanos inscritos na matriz respectiva, em nome da ora, Ret., seguro é que corre a sua alegada ilegitimidade por não ser a possuidora dos bens que originaram a dívida exequenda.

Com efeito, não se mostra ilidida, antes se confirma, a presunção da sujeição passiva do imposto, aferido pela propriedade hora usufruto dos prédios nos termos do artº 8º, 4 e 1 do C.C.A. e 155º, § 2º, do C.P.P., este ainda em vigor, de acordo com o artigo 9º do D.L. n.º 442-C/88, de 30/XI, quando não se verifique falta de inscrição ou qualquer das situações dos n.ºs 2 e 3 do artº 8º.

Ocorrer lembrar que na sentença recorrida expressamente se proclama que “a oponente não fez prova do que alega” — não ser a possuidora que originaram a dívida exequenda.

Ante o que vem de dizer-se, evidenciada está sem razão de ser, in casu da discussão proposta pela Ret., não colhendo portanto, qualquer das conclusões do recurso.

Não se perfilando, pois, a materialidade integrante do fundamento invocado na presente oposição — o da alínea h) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT —, outra não poderá se a decisão do tribunal “a quo”. Seguramente, a sentença recorrida não merece sentença alguma, onde violado não foi o art.º 8.º do C.C.A.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente com cinquenta por cento (50%) de procuradoria.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997

Assunto:

Oposição à execução fiscal — art.º 286.º, al. h) do CPT — Ilegalidade da penhora — Factor modificativo ou extintivo da dívida exequenda.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A al. h) do art.º 286.º do C.P.T., prevê a invocação, em oposição à execução fiscal, de factos modificativos ou extintivos da dívida exequenda, posterior à liquidação e que com esta não interferem, isto é, factos tendentes a destruir ou alterar os efeitos do título executivo.*
- II — Não se infere em tal quadro normativo a eventual ilegalidade da penhora.*

Recurso n.º 21.457 em que é recorrente Augusto Antenor Rodrigues Soares Alves e recorrido Fazenda Pública e de que foi relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. BRANDÃO DE PINHO.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Augusto Antenor Rodrigues Soares Alves da sentença do T.T. de 1.ª Instância de Aveiro proferida em 10/10/96, que julgou improcedente a oposição pelo mesmo deduzida à execução fiscal originariamente instaurada contra Construções Mecânicas Soares Alves e Companhia, para cobrança coerciva da quantia de 313.812\$00, em dívida ao C.R.S.S. de Aveiro, do ano de 1981, e contra si revertera.

Fundamentou-se a decisão, em que a alegação da inexistência de quinhão hereditário, à data da penhora, não constitui fundamento legal de oposição à execução, nos termos do art.º 286.º do C.P.T., não se mostrando prescrita a dívida exequenda já que o respectivo prazo de dez anos, cit. art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9/5,

«não havia ainda decorrido à data da instauração da respectiva execução em 1982, nem decorreu depois . . .», sendo que «o oponente não prova que não foi por culpa sua que o património da sociedade executada se tornou insuficiente para a satisfação do crédito sob execução . . .».

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 — Em 22/10/93, foi outorgada a partilha extrajudicial por óbito de Antenor Soares Alves, pai do ora oponente Augusto Antenor.

2 — Nessas partilhas couberam-lhe, em preenchimento do seu quinhão hereditário, as verbas 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 47 e 45 relacionadas nessa partilha.

3 — Em 4/11/93, o oponente é citado, dando-se-lhe conhecimento de que, no processo de execução fiscal, tinha-lhe sido penhorado o direito e acção que lhe pertencia na herança de seu pai.

4 — Apesar disso, na execução fiscal, manteve-se a penhora do quinhão hereditário.

5 — A penhora só se considera executada com a citação do oponente, pois só nessa data ele toma conhecimento da penhora do quinhão hereditário.

6 — E isto em obediência ao art.º 862.º do C.P.C.

7 — Por isso, quando o oponente é citado em 4/11/93, já não existe quinhão hereditário.

8 — Mas sim bens certos determinados que passaram a compor a sua quota na herança de seu pai.

9 — Sendo certo que nenhum desses bens consta da lista de bens constante do auto de penhora que lhe foi entregue aquando da citação, em 4/11/93, e isto porque a herança de seu pai tinha mais bens do que aqueles que constam do auto de penhora.

10 — Para além de que, neste auto de penhora, constam bens que, nessa data já há muito que haviam sido vendidos, nomeadamente um prédio inscrito na matriz urbana da freguesia de Passos de Brandão sob o artigo 1277, vendido a 15/7/93.

11 — A entender-se que existia quinhão hereditário, à data da citação: quando com o requerimento inicial da oposição se tomou conhecimento da escritura de partilhas, logo a penhora do quinhão hereditário transferiu-se, sem mais quaisquer diligências, para os bens que couberam ao oponente na partilha.

12 — É o que diz expressamente o art.º 315 al. d) do C.P.T., norma que só aparece com o Decreto-Lei 154/91, de 27 de Abril.

13 — E que veio acabar definitivamente com toda a polémica até aí existente.

14 — Norma que já estava implícita no art.º 842.º n.º 2 do C.P.C. de 1939, eliminada em 1967 pelo Decreto-Lei 47690, mas que, por conter matéria de direito substantivo, passou para o art.º 823.º do Código Civil de 1966.

15 — O art.º 819.º do Código Civil não vai contra esta solução pois ela só visa a penhora de bens certos e determinados, não o caso de direitos indivisos.

16 — Temos, assim, que, formada a quota do executado, a penhora do direito converte-se automaticamente na penhora dos bens com que a quota foi preenchida.

17 — É no mesmo sentido a al. c) do art.º 515.º do C.P.T., ao estipular que, havendo inventário judicial a decorrer, a repartição de finanças solicita ao tribunal que oportunamente informe quais os bens que foram adjudicados ao executado.

18 — Todos estes motivos são fundamento legal de oposição à execução pois eles têm na sua base o disposto na al. h) do n.º 1 do art.º 286.º do C.P.T.

19 — Violou, por isso o Meritíssimo Juiz, com a sentença proferida, entre outros, os artigos 862.º do C.P.C., art.º 823.º do C.C. e os arts. 286.º n.º 1 al. h) e 315.º al. d), ambos do C.P.T.

E contra-alegou a Fazenda Pública, pugnando pelo acerto da decisão, uma vez que:

— A penhora do quinhão hereditário do ora recorrente foi efectuada em data anterior à outorga da partilha judicial da herança.

— O bem penhorado tinha assim por titular, o ora recorrente:

— Simplesmente, como, aliás, o próprio recorrente alega, a penhora do direito converte-se automaticamente na penhora dos bens com que a quota foi preenchida.

— Em síntese, a penhora efectuada recaiu sobre um bem do executado, ora recorrente — quinhão hereditário — concretizando-se, por força da conversão automática, sobre os bens com que o quinhão hereditário veio a ser preenchido.

— Não ocorre assim, fundamento da oposição à execução ...”.

O Exm.º Magistrado do M.P. emitiu o seguinte parecer:

”A sentença recorrida julgou improcedente a oposição, concluindo que o oponente (recorrente) é responsável pela dívida exequenda, gozando, por isso, de legitimidade para a respectiva execução fiscal, não ocorrendo a hipótese da al. b) do n.º 1 do art.º 286.º do Código de Processo Tributário.

Nas conclusões das alegações que delimitam o objecto-âmbito do recurso, o recorrente não ataca minimamente aquele conteúdo decisório nem os fundamentos ou argumentos em que se baseia.

Com efeito, nelas, o recorrente limita-se a explanar diversos considerandos sobre a penhora e o objecto desta (bens sobre que incide), concluindo que todos os motivos referidos são fundamento legal de oposição à execução, pois eles têm na base o disposto na al. h) do n.º 1 do art.º 286.º do C.P.T., elementos que a sentença considerou não serem fundamento da execução.

E, na verdade, os vícios da penhora (mesmos que existam) não fundamento de oposição.

Com efeito, tal fundamento não consta do elenco n.º 1 do art.º 286.º do C.P.T., nem se enquadram no objecto da oposição.

Este é a impugnação ou contestação da própria execução, por esta carecer de fundamento ou não ser admissível legalmente (cfr. Alfredo Sousa, Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 533).

A oposição destina-se a obter a extinção total ou, pelo menos, parcial da execução relativamente ao oponente e não a sindicar a regularidade dos seus termos ou actos, o que deve ser feito na própria execução.

Neste termos, improcedem todas as conclusões do recurso e, conseqüentemente, também este”.

E, corridos os visto legais, nada obsta à decisão.

Em sede factual, vem apurado que:

”a) A presente oposição diz respeito à execução fiscal instaurada em 22/4/82, a correr termo originariamente contra a firma ”Construções Mecânicas Soares Alves e Companhia”, Para cobrança coerciva da quantia de 313 812\$00, relativa a dívida ao Centro Regional de Segurança Social de Aveiro, do ano de 1981 — cfr. fls. 37.

b) A execução dita em a) resulta de reversão contra o ora oponente, na qualidade de subsidiário responsável da firma executada, nos ter-

mos do n.º 4 do art.º 241.º do Código de Processo Tributário — cfr. fls. 37.

c) No dia 4/11/93, o ora oponente foi citado para a dita execução fiscal — cfr. fls. 37v.

d) No dia 3/12/93, o oponente apresentou a petição de oposição relatada em 11 — cfr. carimbo de entrada a fls. 2.

e) Não se prova que, em algum tempo, a grênciã da firma dita em a) tenha sido impedida de entrar nas instalações fabris.

f) Não se prova que, em algum tempo, tivesse falido a maioria das empresas às quais a firma executada vendesse máquinas.

g) Não se prova que o ora oponente e seu pai sempre tivessem trabalhado e sempre se tivessem esforçado e lutado para ” levar o barco a bom porto”.

h) Não se prova que as dificuldades económico-financeiras da firma executada, nomeadamente no ano de 1992, resultassem de uma grande crise interna alheia à vontade dos sócios-gerentes.

i) Não se prova que a conjuntura de factos das semelhança daqueles referidos em e) e f), a provarem-se, pudessem ter tido influência determinante na ocorrência de insuficiência do património da sociedade executada para satisfação do crédito exequendo dito a).

j) Não se prova que, à data dita em a), o ora oponente não fosse gerente efectivo da sociedade originariamente executada.

l) Não se prova que o processo de execução fiscal dito em a) tenha estado parado, durante mais de um ano, por facto não imputável ao ora oponente”.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é, desde logo, a de saber se a alegada inexistência do quinhão hereditário, à data da respectiva penhora, constitui, ou não fundamento de oposição à execução fiscal nos termos do art.º 286.º n.º 1 do C.P.T. e, particularmente, da sua al. h), que dispõe serem admissíveis, para tal quaisquer uns, «dos referidos nas alíneas anteriores e aprovar apenas por documento desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título».

Ora como é entendimento generalizado — cfr., por todos, dito C.P.T. Anotado, 2.ª edição, pag. 577/78, nota 43 e o Ac. deste Tribunal, de 6 de Julho de 94, rec. 17628 —, tal alínea prevê a ocorrência de «qualquer facto extintivo ou modificativo da dívida exequenda posterior à liquidação, a provar apenas por documento e que não interfira, por isso, na sua legalidade concreta», isto é, um facto tendente a destruir ou alterar os efeitos do título executivo.

Devendo ser aproximada, na sua interpretação, da al. h) do art.º 813.º do C.P. Civil relativa à oposição à execução comum, fundada em sentença, já que os títulos em que se baseia a execução fiscal «são equiparados a decisão com trânsito em julgado» — art.º 235.º do mesmo diploma legal.

Ora, nos presentes autos, o que vem questionado é a própria penhora.

Mas as vicissitudes desta, justamente por não concretizarem «facto extintivo ou modificativo da dívida, face à predita al. h), não são fundamento de oposição.

Como é jurisprudência corrente — cfr. Ac. do STA, de 6/11/85 e 21/05/86 in Ac. Dout., respectivamente, 296/7, 1039 e 302, 217 e bibliografia aqui citada.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso confirmando-se a sentença recorrida.

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

Lisboa, 24 de Setembro 1997. — *Domingues Brandão Pinho* (Relator) — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Vítor Manuel Marques Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997

Assunto:

IRC; derrama.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A derrama não constitui custo fiscal e não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável por se tratar de imposto acessório do IRC.

RECURSO Nº 21.537 em que é **recorrente** Fazenda Pública e **recorrido** SAPJU — Sociedade Agro Pecuária João Urbano, Lda. e de que foi **relator o Exm^o. Sr. Cons^o. Dr. FONSECA LIMÃO**.

A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do M^o Juiz do T.T. de 1^a Instância de Évora, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

- “a) O imposto derrama é um imposto acessório do IRC;
- b) Como imposto acessório do IRC a derrama tem a natureza de imposto sobre o rendimento;
- c) Os impostos sobre o rendimento não constituem custo fiscal nos termos da al. f) do art^o 23^o do CIRC;
- d) O imposto derrama entra na previsão da al. a) do n^o 1 do art^o 41^o do CIRC;
- e) A douda decisão recorrida violou a al. f) do art^o 23^o e a al. a) do n^o 1 do art^o 41^o do CIRC.

Contra-alegou a recorrida batendo-se pela manutenção do julgado. O Exm^o Magistrado do M^oP^o foi do parecer que o recurso merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Vem provada a seguinte matéria de facto.

1) No exercício de 1993, a impugnante «SAPJU — Sociedade Agro Pecuária João Urbano, Lda.», suportou uma derrama no valor de escudos 1.604.982.00 (um milhão seiscentos e quatro mil, novecentos e noventa e dois escudos) (documento de fls. 5 a 8 dos autos).

2) Esse montante já se mostra pago mas não foi considerado custo dedutível pela Administração Fiscal (informação de fls. 7 e documento de fls. 8).

3) Por isso, a impugnante apresentou reclamação queixosa que lhe foi indeferida pelo Sr. Director Distrital de Finanças de Beja, em 2 de Outubro de 1995 (mesmo documento de fls. 8 dos autos).

4) Esta decisão foi notificada à impugnante em 9 de Outubro de 1995 (informação de fls. 7 e documento de fls. 10).

5) Que deduziu a presente impugnação em 7 de Novembro do mesmo ano (vide o carimbo de entrada aposto a fls. 2 dos autos).

A questão a resolver é a de saber se a derrama deverá ser considerada como um imposto dedutível ao lucro tributável do IRC, nos termos da al. f) do art^o 23^o do CIRC, no período da primitiva redacção da al. a) do n^o 1 do art^o 41^o, do mesmo Código anterior à que lhe foi dada pela Lei n^o 10-B/96, 23/3.

O IRC e a derrama são, em linguagem vulgar e técnica, conceitos distintos: quanto ao destino da receita, à normalidade ou excepcionalidade da incidência e aos sujeitos tributários activos, num caso, o Estado e noutro, os municípios (v. Ac. STA de 1/2/95, rec. 16975).

É pacífico no entanto que a derrama, a que se refere o art^o 5^o da Lei n^o 1/87, na redacção do Dl. 470-B/88, é um imposto adicional ou acessório do imposto principal a cuja colecta acresce (v. Alberto Xavier, Man. de Dir. Fiscal, 1974, pag. 34; António Braz Teixeira, Princípios de Dir. Fiscal, 1991, vol. I pag. 63; Pedro Soares Martinez, Man. de Dir. Fiscal, 1993, pag. 204 e 453; Nuno Sá Gomes, Lições de Direito Fiscal, vol. I, 1984, pag. 271/376).

Mas, sendo assim, logra aqui aplicação o princípio segundo o qual *accessorium sequitur principale*.

Na verdade, uma vez que a derrama é um imposto acessório do IRC, forçoso é concluir que não sendo este dedutível, como preceitua o art^o 41^o n^o 1 al. a) do CIRC, para efeitos da determinação do lucro tributável o mesmo há-de acontecer com a derrama.

Por outro lado, nos termos do art^o 23^o e al. f) do CIRC, os encargos fiscais só constituem custos se, comprovadamente, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção de fonte produtora.

Não se vê como considerar o encargo fiscal designado por derrama indispensável para a manutenção da fonte produtora.

E também não é seguramente, indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto por quanto tal encargo só surge se os houver.

Isto é, a derrama em nada contribui para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a IRC.

Em suma, a derrama não constitui custo por não ser encargo indispensável a realização dos ganhos ou proveitos sujeito a imposto não sendo dedutível, para efeitos da determinação do lucro tributável por o não ser o IRC cujo regime deve seguir.

Neste sentido decidiram os Ac. S.T.A. de 23/9/92, rec. 14380; 4/12/96, rec. 20773 e 5/3/97, rec. 20772 e 30/4/97, rec. 21267, contra, Ac. S.T.A. de 1/2/95, rec. 16975).

Por último refira-se ainda que a Lei do Orçamento do Estado para 1996 (Lei 10-B/96, de 23/5, através do seu art^o 28^o deu nova redacção à al. a) do art^o 41^o do CIRC cujo texto passou a ser o seguinte:

O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros.

A mesma Lei através do seu art^o 28^o n^o 2, introduziu aquele código um novo preceito, o art^o 39-A, em cujo n^o 7 se estabeleceu o seguinte:

A redacção dada nos termos n^o 1 da alínea a) do n^o 1 do art^o 41^o do Código do IRC tem natureza interpretativa. . .

Ora, sabendo-se que a lei interpretativa se integra na Lei interpretada, nos termos do art^o 13^o n^o 1 do C. Civil, daí resultando a

aplicação retroactiva daquela, de concluir é que a derrama, enquanto imposto incidente sobre os lucros não era dedutível, no caso dos autos, para efeitos de determinação do lucro tributável.

Termos em que revogando a decisão recorrida, se acorda em conceder provimento ao recurso.

Custas pelo recorrido (artº 3º da tabela), fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *João Plácido de Fonseca Lima* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Benjamim Silva Rodrigues*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Execução fiscal. Recursos de decisões jurisdicionais — tramitação.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os recursos de decisões de natureza jurisdicional em sede de execução devem seguir a seguinte tramitação:

a) a do artº 356º do CPT se respeitarem a decisões jurisdicionais sobre o «recurso judicial» interposto de «decisões da administração fiscal» — interposição do recurso por meio de requerimento com a apresentação da alegação e conclusões no prazo de oito dias a contar da notificação;

b) a do artigo 171º, subsidiariamente aplicável «ex vi» artigo 357º, em todos os restantes casos, podendo então o Rect. optar por uma das duas vias que lhe são ali facultadas:

— interposição do recurso por meio de requerimento com apresentação da respectiva alegação e conclusões no prazo de oito dias contados a partir da notificação do despacho de admissão;

— interposição do recurso por meio de requerimento com declaração de intenção de alegar no tribunal «ad quem».

Recurso n.º 21.572 em que é recorrente Imobiliária Manuel Brancal, SA e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Exmº Sr. Consº. MENDES PIMENTEL.

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

IMOBILIÁRIA MANUEL BRANCAL, S.A., inconformada com o despacho de fls. 79 do Mmº Juiz de Direito do 2º Juízo do T.T. 1º de Lisboa em que se determina «que o valor de 873.603\$00 não deve entrar em regra de custas», interpôs recurso para este Supremo

Tribunal, declarando, expressamente, a intenção de alegar no tribunal ad quem.

O Exm. Magistrado do Ministério Público neste Supremo é de parecer que o recurso deva ser julgado deserto, em virtude de as alegações não terem sido apresentadas com o requerimento de interposição, nem no tempo legal para esta.

A Fazenda Pública manifestou concordância com o entendimento do distinto P.G.A. «de que aos recursos em processo de execução fiscal serão aplicáveis em primeira linha as normas que regulam os recursos em processo de execução, sendo aplicável o artº 356º do C.P.T.—apresentação de alegações com o requerimento de interposição de recurso».

A requerente refere que a jurisprudência deste Supremo Tribunal é, hoje, contrária à posição do Ministério Público.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão suscitada no duto parecer do Exm.º P.G.A. é a de saber qual a tramitação dos recursos para esta formação relativo a decisões proferidas em processo de execução fiscal.

No Código de Processo Tributário (C.P.T.), a matéria de recursos de actos jurisdicionais é tratada por forma autónoma e tripartida, consoante a espécie do respectivo processo, por isso que temos, para o processo de impugnação, os artigos 167º e segs., e, para o processo de execução fiscal, os artigos 356º e 357º

A esta última área adjectiva pertence a oposição à execução, pois, surgindo embora com a fisionomia de uma acção, através da apresentação de petição inicial, funciona, na realidade, como contestação, visando impugnar a própria execução fiscal (Alfredo de Sousa e Vítor Paixão, C.P.T. Comentado e Anotado, 2ª edição, pág. 563).

Ora, considerando a inserção, o teor e o desenvolvimento lógico dos três preceitos da Secção X (que trata precisamente dos recursos interpostos em sede executiva) — artigos 355º, 356º e 357º —, somos levados a concluir que a tramitação dos «recursos das decisões de natureza jurisdicional», regulada naquele artigo 356º, respeita, apenas, aos «recursos de actos jurisdicionais» ocorridos na sequência dos «recursos das decisões da administração fiscal», de que se ocupa o artigo antecedente.

Só assim, aliás, se compreenderá o comando de nº 2 daquele artigo, segundo qual «os recursos terão efeito devolutivo», sendo que têm efeito suspensivo recursos interpostos de certas decisões proferidas no âmbito do processo de execução (v.g., o recurso da sentença de graduação de créditos, artigo 338º do C.P.T. - e o da decisão sobre anulação da venda).

Entendemos, pois, que os recursos contemplados no artigo 356º são apenas os respeitantes a decisões jurisdicionais sobre o «recurso judicial» interposto das «decisões da administração fiscal», nos termos, do artigo 355º.

Todos os outros, reportados embora a decisões de natureza jurisdicional no âmbito do processo executivo, são regidos subsidiariamente, «ex vi» artigo 357º, pelos preceitos dos artigos 167º a 179º, incluídos no Título III do C.P.T., referente ao processo judicial tributário, tratam dos recursos dos respectivos actos jurisdicionais.

E daí que, em tais casos, o recorrente possa optar por uma das duas vias facultadas pelo artigo 171º:

– interposição do recurso por meio de requerimento com apresentação das respectivas alegações e conclusões no prazo de oito dias contados a partir da notificação do despacho de admissão;

— interposição do recurso por meio de requerimento com declaração de intenção de alegar no tribunal «ad quem».

In casu, a Rect. optou por esta via, expressamente manifestando a sua intenção de alegar neste Supremo Tribunal, donde que o recurso não pode ser julgado deserto.

Neste sentido, inter alia, o acórdão desta Secção 26/IV/1995 — rec. nº 19028, que seguimos de perto quando não transcrevemos.

Pelo exposto, acorda-se em julgar a questão prévia em apreço im procedente, devendo, em consequência, o recurso prosseguir seus regulares termos.

Sem custas — artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel (Relator)* — *Errâni Marques da Silva Figueiredo* — *Lúcio Alberto Assunção Barbosa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997

Assunto:

IRS; Subsídio de compensação; Artº 80º nº 2 da Lei 47/86, de 15/10.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O subsídio de compensação a que alude o artº 80º nº 2 da Lei 47/86, de 15/10, não está sujeito a tributação em IRS, pois não constitui remuneração do trabalho nem benefício ou regalia auferidos pela sua prestação ou em razão desta.

RECURSO Nº 21.599 em que é **recorrente** Director-Geral das Contribuições e Impostos e **recorrido** Albino de Sousa e Maria Armanda Teixeira de que foi **relator o Exmº. Sr. Consº. Dr. FONSECA LIMÃO**.

O Director-Geral das Contribuições e Impostos, não se conformando com o acórdão do T.T. de 2ª Instância, a fls. 81 e seguintes, que, concedendo provimento ao recurso contencioso interposto por Albino de Sousa e mulher Maria Armanda Teixeira da Silveira, decidiu anular um acto da sua autoria, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A — O artº 2º do Código do IRS trata da incidência objectiva dos rendimentos oriundos do trabalho pendente e contém um conceito de remuneração extremamente amplo.

B — Esse conceito de remuneração abrange o fornecimento ou a colocação à disposição, por parte da entidade processadora dos respectivos abonos e vencimentos, de habitação a favor do trabalhador dependente.

C — O diferencial entre a prestação efectuada pelo Estado (fornecimento de casa de habitação mobilada aos Magistrados) e a contraprestação levada a cabo pelos magistrados, consubstanciada numa

renda está sujeita às regras de tributação do IRS (artº 2º, conjugado com o nº 2 do artº 23º do C.I.R.S.).

D — De igual modo, quando um magistrado recebe subsídio de compensação previsto no nº 2 do artº 80º do D.L. 47/86, de 15 de Outubro, esse subsídio está também sujeito às regras de tributação para efeito de IRS, porque corresponde ao diferencial apresentado na conclusão anterior.

E — Foi com base neste encadear lógico e legal que se pautou a actividade da Administração Fiscal e que em consequência, tributou o subsídio de compensação pago ao recorrente originário recorrido.

Todavia,

F — Não foi esse o entendimento sentido no duto acórdão recorrido que, em nossa opinião e ressalvado o necessário e devido respeito, não interpretou de melhor maneira a lei aplicável, por conseguinte, violou-a.

Em peça apelidada de contra-alegações, apresentada antes das alegações (v. carimbos de fls. 101 e 106), concluirão os recorridos da seguinte forma:

1º — O subsídio de compensação a que se reporta o artº 80º da Lei 47/86, de 15 de Outubro tem natureza substitutiva de casa de função e não de subsídio de renda de casa, pelo que,

2º — Se não enquadra no conteúdo de remuneração paga por força de funções ou exercício de função, serviço ou cargo público, esta na redacção introduzida ao artº 2º do Código do IRS, por Decreto-Lei nº 206/90, de 20/6. Logo,

3º — Não é passível de enquadramento no disposto do artº 2º e 23º nº 2 do Código do IRS não sendo, assim passível de tributação em sede de IRS.

4º — A Entender-se tributável em sede de IRS o subsídio de compensação a que se reporta o artº 80º nº 2 da Lei 47/86 de 15 de Outubro, então os artº 2º nº 1 na redacção original e segundo nº 1 al. c), na redacção introduzida pelo DL nº 206/90, de 26 de Junho, são material e organicamente inconstitucionais, por violação do artº 168º nº 1, alíneas i) e q), e logo não são aplicáveis por força do artº 207º, todos da Constituição da República Portuguesa.

O Exmº Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Em sede de matéria de facto, vem provado o seguinte:

a) Os recorrentes apresentaram, no prazo legal, a declaração de IRS relativo ao ano de 1989, tendo, no rendimento bruto declarado, incluindo a importância de 204.000\$00 auferida pelo impugnante marido, no ano de 1989, a título de subsídio de compensação nos termos do nº 2 do artº 80 da Lei 47/86, de 15/10, dada a sua qualidade de magistrado do MºPº (cfr. e nf. fls. 16 do apenso).

b) Sobre o referido montante de 204.000\$00, do subsídio de compensação, a entidade pagadora efectuou a correspondente retenção na fonte (cfr. doc. fls. 11 e 12).

c) Com base nos elementos constantes da declaração referida em a), foi liquidado, aos recorrentes, IRS do ano de 1989, no montante de 313.922\$00 (cfr. doc. fls. 13 do referido apenso).

d) Os recorrentes foram notificados para efectuarem pagamento do imposto liquidado, pagamento que efectuaram em 25/6/90 (cfr. doc. fls. 14 do apenso).

e) O englobamento da importância de 204.000\$00, do subsídio de compensação produziu na liquidação um agravamento da colecta de 71.400\$00 (cfr. doc. fls. 4 e inf. Fls. 16 do apenso).

f) Os recorrentes reclamaram em 17/7/90, para o Director Distrital de Finanças, nos termos do artº 60º e 131º nº 1 e nº 4 do CIRS e 79º e 82º do C.P.C.I., da nota de apuramento e cálculo de IRS efectuada, por entenderem que o subsídio de compensação referido não se encontra sujeito a IRS, reclamação que foi indeferida, por despacho de 29/4/92 (cfr. doc. fls. 13 dos autos e fls. 18 do apenso).

g) Os recorrentes foram notificados do despacho referido em c), 22/9/92 (cfr. fls. 19 e vº do apenso).

h) Os recorrentes recorreram em 22/10/92, para o director-geral das Contribuições e Impostos que por despacho, sem data, negou provimento ao recurso (cfr. doc. fls. 31 do apenso).

i) Os recorrentes foram notificados do despacho referido em g) em 4/3/94 (cfr. doc. fls. 52 vº).

j) Os recorrentes interpuseram o presente recurso contencioso do despacho referido em g) em 15/3/94.

O Exmº magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento, louvando-se, para tanto, na jurisprudência deste S.T.A. de que são exemplo os Acs. de 19/1/94, rec. 15.274, 12/10/94, rec. 18.186, 5/7/95, rec. 19.207, 31/5/95, rec. 19.206, 15/5/96, rec. 20.320 e 2/10/96, rec. 20902, aos quais ainda se pode acrescentar o de 20/11/96, rec. 20716.

O acórdão recorrido anunciou a questão a decidir como sendo "a de saber se a importância auferida em 1989, a título de subsídio de compensação pelo recorrente, por ser magistrado do Ministério Público, a quem não foi fornecida pelo Ministério da Justiça, durante o exercício das suas funções, casa de habitação mobilada, mediante o pagamento de uma contraprestação mensal, está sujeita a IRS — rendimentos da categoria A, de trabalho dependente."

Depois, o aresto sob censura, louvando-se na jurisprudência deste S.T.A. considerou "que subsídio em causa tem a mesma natureza e qualificação jurídica tributária que a prestação do valor de uso da casa fornecida aos magistrados, em cumprimento do encargo governamental, e que essa correspectividade acarretaria a tributação do subsídio, se o regime de incidência abrange-se aquela outra prestação, por quanto são tributáveis tanto os rendimentos em dinheiro como os em espécie, comportando a lei o dispositivo adequado a determinar o valor do uso da habitação, que é, em princípio, o da renda suportada em substituição do beneficiário — artº 23º/2 do CIRS."

E, mais adiante, acrescenta "só se não verifica a abrangência, porque a colocação à disposição do magistrado de casa de habitação não constitui um benefício ou regalia resultante do trabalho, já que o magistrado paga pela casa uma retribuição, a fixar pelo Ministério da Justiça de montante não superior a um décimo das respectivas remunerações — nº 1 do artº 80 da Lei 47/86".

Ora, "se é paga uma renda, que, em abstracto constitui uma contraprestação, então há que concluir que aquele serviço de habitação não é um rendimento em espécie, que se tributa (artº 1º/2 do CIRS), não contendo também na situação do nº 2 do artº 23º do CIRS, porque ninguém (entidade patronal ou terceiro) efectua esse pagamento a favor do trabalhador, mas é este que paga a renda".

E, em jeito de conclusão referiu o acórdão referido "se a prestação do uso da casa fornecida ao magistrado não está sujeita a IRS, também

o não deve estar o subsídio de compensação em causa que tem a mesma natureza e compensação jurídica, já que visa "compensar" o magistrado sem casa, da falta da mesma e, portanto das despesas que tal falta lhe acarreta, com carácter indemnizatório comparável a outras indemnizações, que são excluídas da tributação".

Esta linha segmentativa está em total consonância com a jurisprudência deste STA sendo, assim de aplaudir.

E não se diga, como na conclusão a) do recurso, que "o diferencial entre a prestação efectuada pelo Estado (fornecimento de casa de habitação mobilada aos magistrados) e a contraprestação" levada a cabo pelos magistrados consubstanciada no pagamento de uma renda está sujeita às regras de tributação do IRS (artº 2º conjugado com o nº 2 do artº 23º do CIRS)".

Na verdade, este 23º nº 2 do CIRS, na redacção vigente à data dos autos apenas é aplicável quando a renda da habitação seja suportada em substituição do beneficiário, o que não é o caso dos Magistrados a quem o Estado fornece habitação pois que são este que a suportam, como se vê do artº 80º nº 1 da Lei 47/86 e se referiu no acórdão recorrido.

Daí que não se possa partir deste normativo por concluir que "de igual modo quando o magistrado recebe o subsídio de compensação previsto no artº 80º nº 2 da Lei 47/86 de 15 de Outubro, esse subsídio está também sujeito às regras de tributação para efeito de IRS, porque corresponde ao diferencial apresentado na conclusão anterior (conclusão d).

Em suma o citado subsídio não constitui remuneração do trabalho, nem benefício ou regalia auferidos pela sua prestação ou em razão desta, não estando, assim, sujeito a IRS.

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

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *João Plácido de Fonseca Lima — Ernâni Figueiredo — Benjamim Silva Rodrigues.* — Fui presente, *António José Martins Miranda de Pacheco.*

Acórdão de 24 de Setembro de 1997

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Artigo 16º do C.P.C.I. Subsídios concedidos pelo Fundo de Desemprego.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A responsabilidade subsidiária que era atribuída aos gestores pelo artº 16º do C.P.C.I., com a consequente possibilidade de reversão contra eles, de procedimento executivo movido à sociedade originariamente especulada, tinha como pressuposto a natureza tributária da dívida exequenda.

II — A circunstância desta mesma dívida ao Estado e poder ser cotada através de processo de execução fiscal não

era determinante da aludida responsabilidade apenas relevando, para tanto, o seu enquadramento na previsão daquele artº 16º.

III — *Os créditos do Fundo de Desemprego, por subsídios, reembolsáveis concedidos não assumem natureza tributária pois não lhes assistem as características que exornam as receitas tributárias, coactiva e unilateralmente exigidas pelo Estado aos contribuintes.*

IV — *A responsabilidade prevista no citado artigo 16º só existia, relativamente a dívidas de outra natureza quando a lei expressamente o determinasse.*

RECURSO Nº 21.603 em que é **recorrente** Fazenda Pública e **recorrido** Maria Isabel Martins Morais Pereira e de que foi **relator** o Exmº. Sr. Consº. COELHO DIAS.

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

1 — A Fª Pª, inconformada com o acordam de fls. 97, do T.T. de 2ª Instância em que se negou provimento ao recurso que interpusera da sentença fls. 46, que julgou procedente a oposição deduzida por Maria Isabel Martins Morais Pereira à execução fiscal contra esta revertida, para cobrança de dois subsídios atribuídos pelo Fundo de Desemprego à sociedade "Cooperfoto — Cooperativa Fotográfica, SCARL", daquele acordam veio recorrer para este tribunal assim concluindo a alegação do recurso.

"1º Pelo Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego foram concedidos dois empréstimos reembolsáveis à executada Cooperfoto, Lta.

2º Por inexistência de bens o processo de execução fiscal reverteu contra a oponente ora recorrida " Maria Isabel Martins Morais Pereira."

3º A oponente, foi directora comercial da executada até 31/10/80.

4º As dívidas ao Gabinete de G. do Fundo de Desemprego, são dívidas ao Estado, ao contrário do que decidido no acordam recorrido, pelo que é de aplicar a responsabilidade prevista no artigo 16º do C.T.C.I.

5º Assim o douto acordam de que ora se recorre, violou os artigos 16º, 144º, e 146º todos do C.T.C.J.

Termos em que deverá o presente recurso de ser julgado procedente como é aliás, de inteira justiça".

1.1 — Contra-alegou a decorrida sustentando o acerto do decidido no acórdão sob censura.

1.2 — O Exmº Magistrado Mº Pº, junto deste S.T.A., emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, citando, em abono da sua posição, jurisprudência deste Tribunal.

1.2 — Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2 — Vem fixada a seguinte matéria de facto:

"1. Corre termos da 6ª Secretaria Administrativa anteriormente tramitando no 6º Juízo deste Tribunal, o processo executivo nº 309/84 cobrança coerciva de 28.706\$00 em dívida ao Gabinete de Gestão do Fundo de Desemprego, sendo executada a sociedade Cooperfoto — Cooperativa Fotográfica, Lda.

2. Por despacho judicial de 7/4/1996, a fls. 43 v. dos autos principais, foi ordenada a reversão contra, entre outros, o ora A.

3. O A. desempenhou funções de director comercial da executada.

4. A Cooperfoto — Cooperativa Fotográfica, S.C.A.R.L. foi constituída por escritura de 6/7/1979, exarada a fls. 42 do Livro 77-B do 2º Cartório da Secretaria Notarial da Vila Franca de Xira elevada a registro.

5. Foi publicado com extracto da escritura do D.R. III série, nº 170 de 25/7/79, pag. 8543.

6. A dívida exequenda decorre de dois empréstimos atribuídos à sociedade executada, o primeiro por despacho conjunto dos Secretários de Estado do Comércio Interno e da População e Emprego, despacho de 12/12/1979, no valor de 16.450.00\$00, documentado a fls. 6/9 do processo de execução, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

7. E o segundo, complementar do anterior, por despacho conjunto dos Secretários de Estado do Comércio Interno e do Emprego, datado de 28/11/1980, no valor de 12.256.000\$00, documentado a fls. 11/12 dos autos de execução cujo o teor se dá por integralmente reproduzido.

8. Os termos da concessão e aceitação dos apoios financeiros referidos em 6. e 7. constam dos documentos juntos aos autos de execução de fls. 23-A a 27, sendo o teor aqui dado por integralmente reproduzido.

9. Por despacho do Secretário de Estado do Emprego, exarado sobre a informação nº 75/D.S.P.E./D.A.P.E./83 foi declarado o vencimento imediato da dívida e ordenada a sua cobrança coerciva (doc. a fls. 20/23 dos autos de execução, aqui dado por integralmente reproduzidos)"

2.1 — Face a essa factualidade e considerando dever apreciar-se a responsabilidade reportada à recorrida pela dívida exequenda à luz do que disponha artº 16º do C.P.C.I., entendeu-se no acórdão recorrido, na esteira de jurisprudência deste S.T.A. e do T.T. 2ª Instância, não ter a dívida exequenda de natureza tributária, pelo que a mesma não estava abrangida na previsão daquele preceito e inexistindo da responsabilidade da recorrida pelo seu pagamento, com a consequente ilegalidade da reversão da execução contra ela.

E, com base nesse entendimento negou provimento ao recurso da Fª Pª, que reitera agora a sua diversa posição perante este S.T.A. pedindo a revogação daquele acórdão.

2.2 — A questão a decidir no recurso é, portanto, a de saber se execução podia ou não recorrer contra a ora recorrida, isto é, se esta era responsável nos termos do artº 16º do C.P.C.I. pela dívida exequenda, atenta a proveniência desta.

2.3 — Dispunha essa norma que "por todas as contribuições e impostos, multas e quaisquer outras dívidas ao Estado que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade, limitada são pessoal e solidariamente responsáveis pelo período da sua gerência, os respectivos administradores e ainda os membros do conselho fiscal nas sociedades em que houver, e este expressamente sancionou o acto de que deriva a responsabilidade".

Tal preceito reproduzindo no essencial, o artº 1º do Dec. nº 17730, de 7/12/29, inseria-se no conjunto das garantias pessoais do pagamento dos impostos pelo sujeito passivo da relação tributária, estabelecendo uma responsabilidade pessoal e solidária, mas subsidiária em relação à originária executada das pessoas nele indicadas a qual, conjugada com o disposto no artº 146º do C.P.C.I., que permitia a reversão da execução na falta de bens penhoráveis do originário devedor contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida

exequenda, conferia ao Estado um estatuto privilegiado aos demais credores sociais.

Norma essa pois, de natureza substantiva e carácter excepcional, não admitindo a aplicação analógica, mas sendo passível de interpretação extensiva — cf. o artº 11º do C. Civil e Ac., deste Tribunal, de 9/6/71, "AD." Nº 115, pag. 1078.

E reconhecendo, expressamente, que esse preceito conferia ao Estado "um estatuto de desproporcionalmente privilegiado" veio o legislador, com o DL. 68/87, de 9 Fev., "moralizar" a situação dos aludidos responsáveis determinando, no seu artº único, a aplicação do regime do artº 78º do Código das Sociedades Comerciais e fazendo prevalecer, deste modo, em tal matéria, o princípio da culpa.

A referida natureza substantiva e carácter excepcional do artº 16º necessariamente excluem a sua aplicabilidade a todos os casos em que havia cobranças de dívidas através do processo de execução fiscal, a possibilidade de reversão da execução contra os responsáveis solidários ou subsidiários pelo pagamento da dívida, prevista no citado artº 146º, é regra processual, tendo como pressuposto a atribuição, a determinadas pessoas dessa responsabilidade, actividade legislativa essa de natureza substantiva, pela sua própria natureza.

E, ao abrigo dos artigos 37º, c), e 144º, § único, do C.P.C.I., e 62º, 1, c), do E.T.A.F., o processo executivo era utilizado para cobrança das dívidas ao Estado provenientes de contribuições, impostos, multas fiscais, reposições, taxas e outros rendimentos — artº 144º (corpo do artigo) — isto é receitas "nos domínios relacionados com a Administração Fiscal" sendo-o, também, para a cobrança de outras dívidas respeitantes a créditos equiparados por lei aos do Estado — artº 37º c), e § único do artº 144º (cfr. parecer do Centro de estudos Fiscais de 14/2/72, "C.T.F." nº 159, pag. 203, parecer da Procuradoria-Geral da República nº 178/80 de 18 Dez., Bol. M.J. nº 309, pag. 69, "C.P.C.I. comentado e anotado, 2ª Ed., de A. Sousa e V. Paixão, pgs. 173 e 406 e ac., deste tribunal, de 2/7/86, "A.D." nº 300, pag. 1524.

Assim, decisivo para responsabilizar a ora recorrida pela dívida exequenda, não é o facto desta ter uma dívida ao Estado, coercivamente cobrável através do processo de execução fiscal mas sim a possibilidade do seu enquadramento na previsão da norma do artº 16º.

Ora, os créditos exequendos, dada a sua origem como bem se entendeu no acórdão recorrido não assumem natureza tributária por quanto não lhes assistem as características que exornam as receitas tributárias, coactiva e unilateralmente exigidas pelo Estado aos contribuintes; não foram, como bem se salienta do citado ac. de 2/2/86, "liquidadas" as correspondentes dívidas ou "impostas" à sociedade originariamente executada como se lê no artº 16º do C.P.C.I., terminologia que, pelo sentido inequívoco que tem no direito tributário, seria suficiente, só por si, para justificar o entendimento de que, naquela norma apenas se contemplam créditos do Estado de natureza fiscal e não de quaisquer outros.

Mas tal entendimento deriva, igualmente, conforme se viu, da conjugação dos referidos preceitos do C.P.C.I. e tem assim de facto de o legislador quando quis privilegiar outras dívidas com o regime do artº 16º, o ter feito de forma expressa em legislação especial, como foi o caso das contribuições do regime geral da Previdência — artº 4º, do DL. 512/76, de 3 Julho e 13º do DL. 103/80 de 9 de Maio.

E o artº 13º do vigente C.P.T., correspondente ao artº 16º do C.P.C.I., apenas se refere à responsabilidade "...por todas as contribuições e impostos..." e "assim, o preceito em anotação não é aplicável às execuções fiscais contra sociedades de responsabilidade liquidada por "taxas", "juros e outros encargos legais", "reembolsos e reposições", "e outras dívidas ao Estado", ou "equiparadas por lei aos créditos do Estado", ou "receitas parafiscais" (artº 233º). Pôs-se, por conseguinte, termo à querela doutrinal e jurisprudência decorrente da redacção do artº 16º do C.P.C.I..." (cfr. C.P.T., comentado e anotado), 2ª Ed., pag. 49, nota 3, de A. de Sousa e V. Paixão.

Embora o C.P.T. vigente a partir de 1/7/91 não seja aplicável, dada a época dos factos dos autos, não pode deixar de ver-se nesse diferente regime o acolhimento dado pelo legislador ao referido entendimento, que, por mais correcção veio a consagrar na lei.

Neste sentido tem sido a jurisprudência pacífica deste S.T.A., como pode ver-se entre outros, dos Acs. de 2/7/86 já citados, "A.D." nº 300 pag. 1524, 11/3/92, rec. 13739, Ap. DR, 1992, pag. 424, 29/9/93, rec. 14449, e 7/12/94, rec. 18581, Ap, DR. de 20/1/97, 4, pag. 2769.

Bem se decidiu, pois no acórdão recorrido, que não violou qualquer dos preceitos invocados pela Fª Pª recorrendo e deve, por isso, manter-se na ordem jurídica.

3. Pelo Exposto nega-se provimento ao recurso.

Sem custas (artº 2º da Tabela).

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *João José Coelho Dias* — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João Plácido de Fonseca Limão*. — Fui presente, *Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Embargos de terceiro. "Animus possidendi". Matéria de facto. Incompetência do STA em razão de hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O apuramento do "Animus possidendi" é uma questão de facto que não cabe nos poderes do tribunal de revisão.*
- II — *Havendo-se exarado na sentença de 1ª Instância que falta aos embargantes tal elemento integrante da posse, que os Rcts. na conclusão da sua alegação, afirmam preenchido, o recurso não se cinge a matéria de direito, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário do STA competência hierárquica para o seu conhecimento, a qual cabe à Secção de Contencioso Tributário do TCA — artº 32º, 1, b), 41º, 1, a) do CTAF e 167º do CPT.*

RECURSO Nº 21.680 em que é **recorrente** Ronald Leonard Read e Mulher e **recorrido** Fazenda Pública e de que foi **relator o Exmº Sr. Consº. Mendes Pimentel**.

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

Ronald Leonard Read e mulher, Silvy Frances Read, inconformados com a sentença do T.T. 1ª de Leiria que julgou improcedentes os presentes embargos de terceiro por si deduzidos, interpuseram recurso para este Supremo tribunal rematando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

a) Por contrato de promessa de compra e venda de 16/1/89, Emílio Vicente Rodrigues e mulher, Maria do Carmo Rodrigues, prometeram vender à "Listur, Lta" um prédio rústico;

b) O prédio rústico sito nos Casais freguesia de Famalicão, concelho da Nazaré, é composto por terras de sementeira e encontra-se inscrito na respectiva matriz sob o artigo 1882º;

c) A validade e eficácia do contrato ficaram dependentes do parecer positivo das entidades competentes no sentido de permitir a construção de uma moradia no imóvel;

d) No mesmo dia de 6/1/89, igualmente por contrato de promessa compra e venda, a "Listur, Lta" prometeu vender aquele imóvel aos Rects.;

e) A validade e eficácia deste último ficaria dependente da aprovação pela Direcção-Geral dos Solos da desanexação de uma parcela de terreno suficiente para construir uma casa;

f) Logo após a celebração do contrato de promessa, os Rects. passaram a viver naquele prédio, aí instalando uma casa prefabricada;

g) Aí residem e têm vindo a agricultar colher frutos, enfim, fruindo as suas utilidades e suportando todos os encargos;

h) Por morte de Emílio Rodrigues e mulher, Maria do Carmo Rodrigues, em 10/5/89, deixando filhos menores foi instaurado inventário obrigatório o que originou a inscrição de tal prédio a favor dos filhos daqueles, por sucessão hereditária e partilha judicial;

i) Entretanto, por força da execução fiscal nº 100390.9792, movida pela R.F. do concelho da Nazaré foi emitido um mandato de penhora em que se incluía o referido prédio;

j) Deduziram os Rects. os competentes embargos de terceiro em tempo e nos termos legais os quais foram julgados improcedentes;

l) Os Rects. são terceiros nos termos do artigo 1037º-2 do CP Civil, na redacção anterior à que lhe foi dada pelo Dl. 329-A/95 e Dl. 180/86;

m) Beneficiando por isso da tutela os embargos de terceiro para defesa da sua posse ;

n) Esse é o entendimento da jurisprudência inscrito no Acórdão da Relação Porto de 27/4/93, C.J. 1993, 3,225, e acórdão da Relação de Coimbra de 16/6/87, op. cit. 1987, 3, 39;

o) A posse dos Rects. é procedentemente real e efectiva e, portanto, susceptível de protecção mediante embargo de terceiro;

p) A posse para ser passível de protecção jurídica deve traduzir-se num "corpus" e num "animus";

q) "Corpus" é o exercício actual e potencial de um poder de facto sobre a coisa e constitui o elemento material;

r) "Animus" é intenção de agir como titular do direito correspondente ao direito de propriedade ou de outro direito real e constitui o elemento psicológico;

s) Todos os actos praticados pelos Rects., após a celebração de contrato de promessa como possuidores e como se o prédio efec-

tivamente lhes pertencesse indiciam a presença do "animus possidendi";

t) O artigo 1251º do C. Civil pressupõe uma interpretação literal e também extensiva, pois pressupõe uma actuação por forma correspondente "Ao exercício de propriedade ou de direito real";

u) O "animus" da posse preencher-se-á através da actuação seguindo o direito de propriedade ou de qualquer outro direito real;

v) Sendo conseguido ao promitente-comprador que obteve a tradição da coisa o direito de retenção, nos termos do artº 755º, 1, f), que é um direito real de garantia;

x) O direito de retenção enquanto o direito real de garantia inclui-se portanto na "ratio légis" do artº 1251º do C. Civil, in fine;

z) Preenchendo-se assim não só o "corpus", mas, também, o "animus", seus como proprietários pelo menos enquanto fruidores de um direito de retenção que lhes é conferido enquanto promitentes compradores que obtiveram a tradição da coisa.

Normas violadas: - Artigo 1251º C. Civil "in fine";

- Artº 755º, 1, f).

Sem contra-alegação, subiram os autos a este Supremo Tribunal tendo o Exmº Magistrado do Ministério Público deste do mesmo emitido duto parecer no sentido da competência hierárquica por isso que "o recurso não incide exclusivamente sobre a matéria de direito, já que o alegado "animus possidendi" não foi considerado provado na sentença recorrida.

Pronunciando-se a respeito, os Rects. afirmam não existirem no recurso quaisquer questões de facto, pelo que o tribunal competente será o S.T.A.

Em idêntico sentido se manifestou a Fazenda Pública.

Corridos os vistos cumpre decidir.

E, prioritariamente, havemos de nos debruçar sobre tal excepção dilatória da incompetência absoluta desta formação, aliás de conhecimento officioso — artº 3º do LPTA, 45ª do CPT e 101º e seguintes do CPC.

A instância considerou provados os seguintes factos:

1 — Por contrato celebrado em 16 de Janeiro de 1989, Emílio Rodrigues e mulher, Maria do Carmo Bernardo Marques, prometeram vender a "Listur" — Construção, Imóveis e Turismo, Lda, com sede em Maceira do Lis, freguesia de Maceira, concelho de Leiria, ou a quem esta no acto da escritura indicasse pela quantia de 1 950 000\$00, um prédio rústico constituído por terra de cultura nos "Casais", freguesia de Famalicão, Concelho da Nazaré, inscrito na matriz respectiva, sob o artigo 1188º.

2 — Em tal contrato clausulou-se que a escritura definitiva teria lugar até 28/6/89, sendo que, na hipótese de ficar comprovado, mediante parecer das entidades competentes, o terreno não poderá ser destinado à construção de uma moradia, o contrato de imediato será revogado e dado sem efeito devendo os primeiros outorgantes devolver à segunda em singelo, tudo quanto até então houvessem já recebido a título de sinal ou de reforço de sinal.

3 — Conforme escrito de fls. 47, datado de 23/1/89 e subscrito pela Maria do Carmo e pelo Emílio Rodrigues, estes declararam além do mais, que receberam a importância de esc. 825 000\$00 referente ao contrato outorgado no dia 16/1/89 com Listur que foi feito um abatimento de 125 000\$00 e quem mais nada têm a receber, encontrando-se pagos e satisfeitos, assinando a escritura de compra e venda na data que o representante da Listur os convocar.

4 — Por contrato também celebrado em 16/1/1989, Listur prometeu vender a Ronald Leonard Read e mulher, Silvy Frances Read, pela quantia de 2 500 000\$00 o prédio descrito em 1.

5 — Neste contrato, clausulou-se no que respeita às condições de pagamento, que a última importância seria entregue até 30/7/89 e que na data desta entrega seria celebrada a escritura de compra e venda. Clausulou-se ainda, que na hipótese de a Direcção-Geral dos Solos não aprovar a desanexação de terreno que dê para construir uma casa, o contrato será anulado e serão restituídas aos segundos outorgantes, em singelo, as importâncias até à data recebidas.

6 — Após a celebração deste contrato os embargantes passaram a viver no prédio referido, tendo, para o efeito, nele instalado uma casa prefabricada. Desde então aí vêm residindo agricultando e amanhando o prédio, colhendo os respectivos frutos, o que fazem sem oposição de sem quer que sejam nomeadamente sem que alguma vez o Emílio Rodrigues, a mulher e (ou) os filhos de ambos a isso e tenham oposto.

7 — Correu termos no 2º Jº 2ª Secção do Tribunal Judicial de Alcobaca o inventário obrigatório nº 7/89, instaurado por morte, de Emílio Vicente Rodrigues e Maria do Carmo Rodrigues, onde o cabeça do casal António Matos Rodrigues declarou que aqueles, seus pais, faleceram em 10/5/89.

8 — Nesse inventário o prédio a que se vem aludindo foi descrito sob a verba nº 15.

9 — Encontra-se inscrito na Conservatória do Registo Predial da Nazaré, desde 8/8/91, aquisição de tal prédio — a que, actualmente, correspondem os artigos 258 e 259 das matriz — a favor de António Marques Rodrigues, José Marques Rodrigues e Hélio do Carmo Rodrigues, por sucessão hereditária e partilha judicial por óbito dos referidos Emílio e Maria do Carmo Rodrigues.

10 — Corre termos na R.F. do Concelho da Nazaré a execução fiscal nº 100390.9/92, movida aos referidos António M. Rodrigues, José M. Rodrigues e Hélio C. Rodrigues, na qual, em 15/7/93, foi penhorado o prédio em causa.

11 — Tal penhora foi registada como provisória, na Conservatória respectiva, em 9/2/94, ocorrendo a conversão do registo em definitivo em 18/3/94.

Este o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo”.

Dele não inferiu a instância do animus possidendi (“a intenção jurídico-real, a vontade de agir como titular de um direito real que se exprime (e hora sensu emerge ou é inferível) em (de) certa actuação de facto” professor Orlando de Carvalho, Introdução à Posse, In RLJ nº 3780, fls. 68.

Com efeito, na sentença recorrida se exarou que “...ainda que estes actos integrem um dos elementos da posse — o corpus —, sempre faltará o outro elemento abordado — o animus possidendi —, de onde podemos concluir que a sua situação em relação ao prédio é a de meros detentores ou possuidores precários.”

Ora, conforme pacífico entendimento, o apuramento do animus possidendi é uma questão de facto que não cabe nos poderes do tribunal de revista — inter alia, vide o acórdão desta Secção de 13/11/96, rec. nº 20.394.

Pelo exposto se vê que o presente recurso “per saltum” não se restringe a matéria de direito [artº 21º, 4, e 32º, 1, h) do ETAF], pelo que, para dele conhecer carece esta Secção do STA de com-

petência hierárquica, a qual cabe à Secção de Contencioso Tributário do TCA — arts. 41º, 1, a), daquele Estatuto e 167º do CPT.

Termos em que, no provimento da questão prévia em apreço, se acorda em declarar esta formação incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional e para o efeito, competente aqueloutro Tribunal Superior.

Custas pelos recorrentes, com taxa de justiça de 20 000\$00 e 40% de procuradoria.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel — Ernâni Figueiredo — Lúcio Barbosa.* — Fui presente, *António Mota Salgado.*

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

OPosição À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS GERENTES. REGIME DO ART. 16º DO CPCI. REGIME DO DEC.-LEI N. 68/87, DE 9/2.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Verificada a gerência de direito, no domínio do art. 16º do CPCI, presumia-se a gerência de facto.*
- II — Assim, seria ao responsável subsidiário que cabia o ónus de provar que não exercera a gerência de facto.*
- III — A responsabilidade do gerente, prevista no mencionado artigo, é uma responsabilidade “ex-lege”, baseada num critério de culpa funcional.*
- IV — O Dec.Lei n. 68/87, de 9/2, veio exigir que a administração fiscal alegasse e provasse a responsabilidade do gerente pela dívida do imposto.*

Rec. n. 21.700. Recorrente: Maria Teresa Neiva Machado Amorim. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. MARIA TERESA NEIVA MACHADO AMORIM, identificada nos autos, opôs-se a uma execução fiscal que contra si reverteu, alegando ilegitimidade substantiva.

O Mm. Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição procedente.

Inconformado com esta decisão o representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 2ª Instância, o qual concedeu provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida.

A oponente não se conformou com tal decisão, interpondo recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

”I - Não pode a recorrente ser responsabilizada pelas dívidas fiscais da primitiva executada, uma vez que, bem provado ficou, pela mesma nunca foi exercida a gerência de facto em tal sociedade.

”II - Com efeito ficou provado que a recorrente nunca admitiu pessoal, nunca deu ordens de qualquer espécie, não contratou por conta ou em representação da primitiva executada, sendo a gerência efectiva da responsabilidade exclusiva do seu avô, Sr. Élio Amorim, por quem foi induzida a ser ”gerente” dessa empresa.

”III - Assim, e de acordo com o art. 13º do Código de Processo Tributário, não pode a oponente ser responsabilizada, uma vez que tal disposição faz assentar a responsabilidade dos gerentes e administradores das empresas e sociedades de responsabilidade limitada numa presunção de culpa dos mesmos pela insuficiência do património social para a satisfação dos créditos fiscais, culpa essa que não é possível, no caso concreto, assacar à oponente.

”IV - O acórdão recorrido, ao considerar a recorrente parte legítima para a execução, apesar de, da prova produzida em 1ª instância resultar inequivocamente o seu não exercício de funções violou, entre outros, os artigos 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos e o art. 13º do Código de Processo Tributário”

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o EPGA emitiu douto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada no acórdão recorrido:

”A - Contra a sociedade Plissados Eliofir, Ld., com sede no Porto, foi instaurada execução fiscal para cobrança coerciva de dívidas provenientes de contribuição industrial de 1985 e IVA de 1986 e 1987, no montante total de 288.843\$00.

”B - Segundo informações prestadas nesses autos em 26/4/89 a firma executada não possuía bens penhoráveis.

”C - Por despacho proferido em 2/4/91 foi ordenada a reversão da execução contra os gerentes da executada enquanto responsáveis subsidiários das dívidas exequendas.

”D - Maria Teresa Neiva Machado Amorim, ora recorrente, foi citada nessa qualidade em 10/5/94, tendo vindo opor-se à execução em 19/5/94 com fundamento na sua ilegitimidade.

”E - A firma executada foi constituída em 19/6/78 por escritura lavrada no 3º Cartório Notarial do Porto, sendo seus sócios Maria Elisabete Gomes Machado Amorim, Maria Teresa Neiva Machado Amorim, Fernando Manuel Neiva Machado Amorim, Élio Alexandre Machado Neiva Amorim e Ricardo Manuel Neiva Machado Amorim, todos residentes na mesma morada.

”F - De acordo com o pacto social foram nomeadas gerentes dessa sociedade as sócias Maria Elisabete Gomes Machado Amorim e Maria Teresa Neiva Machado Amorim, podendo qualquer delas obrigar a sociedade e delegar os seus poderes por mandato.

”G - À excepção das sócias nomeadas gerentes todos os outros sócios da firma executada eram à data da sua constituição menores.

”H - A oponente nasceu em 29-4-60, sendo filha de Maria Elisabete Gomes Machado Amorim e neta paterna de Élio Machado Amorim.

”I - A oponente frequentou no ano lectivo de 1978-79 no colégio externato Ellen Key, no Porto, o 2º ano do curso complementar dos liceus.

”J - A firma executada integrava um grupo de empresas fundadas e lideradas por Élio Machado Amorim, que era quem efectivamente conduzia os seus negócios.

”L - Nenhuma das suas testemunhas ouvidas no processo, apesar de terem prestado serviços em empresas do referido grupo, viu a oponente assinar documentos ou dar ordens na identificada sociedade”.

3. O acórdão recorrido, no tocante à responsabilização legal da oponente, considerou que tal ”responsabilização ... resulta, quanto às dívidas de contribuição industrial e de IVA de 1986, do estabelecido no art. 16º do CPCI e quanto à dívida de IVA de 1987 do regime previsto no DL 68/87, de 9/2”.

Assim é realmente.

Dispõe o art. 2º, n. 1, do Dec.-Lei n. 154/91, de 23/4:

”O Código de Processo Tributário entrará em vigor em 1 de Julho de 1991, aplicando-se aos processos pendentes em tudo quanto não for contrariado pelo presente decreto-lei”.

Temos para nós que tal disposição se aplica às normas estritamente processuais contidas no Código referido e não às normas de natureza substantiva, como é manifestamente o caso da responsabilidade dos gerentes.

Neste sentido se pronunciaram, entre outros, os acórdãos deste Supremo Tribunal de 22/9/93 (rec. 16.070), 2/3/95 (rec. 14.930) e de 15/11/95 (rec. 19.614).

É este realmente o nosso entendimento.

Assim, atendendo aos factos tributários e às correspondentes dívidas fiscais, é óbvio que tem aplicação a hipótese dos autos, o art. 16º do CPCI e DL n. 68/87.

3.1. Como decorre do que acima expendemos, às dívidas de contribuição industrial e de IVA do ano de 1986 aplica-se o regime do art. 16º do CPCI.

Disponha este normativo:

”Por todas as contribuições, impostos, multas e quaisquer dívidas ao Estado, que forem liquidadas ou impostas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, são pessoal e solidariamente responsáveis, pelo período da sua gerência os respectivos administradores ou gerentes...”

Trata-se, como é sabido, de uma responsabilidade subsidiária dos gerentes e administradores relativamente à responsabilidade da sociedade. Solidariedade entre os sócios e administradores e subsidiariedade relativamente à sociedade.

Por outro lado, e como é sabido, provada a gerência de direito, presumia-se a gerência de facto.

Cabia assim à oponente, reconhecidamente gerente de direito, o ónus de provar que, apesar de ser gerente de direito, não foi gerente de facto.

O acórdão recorrido fixou os factos que entendeu estarem provados.

A apreciação da matéria de facto está, no caso concreto, vedada a este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º, n. 4, do ETAF, que dispõe:

”A Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros”.

Com as excepções decorrentes do n. 2 do art. 722º do C. P. Civil, aplicável ex-vi do art. 1º, § único, alínea c) do CPCI, hoje art. 2º, f) do CPT, a saber:

”Ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

Não estando em causa esta previsão legal, que aliás não vem alegada, é evidente que o aresto recorrido, quanto à matéria de facto, não pode ser censurado.

Apreciada a matéria de facto fixada no acórdão recorrido, fácil é concluir que os factos aí assentes não são de molde a ilidir a presunção que recai sobre a oponente.

E o referido aresto refere abundantemente as razões pelas quais tal presunção não foi ilidida.

Escreveu-se:

”... não vem alegada, nem se prova, que alguma das sócias-gerentes nomeadas tenha delegado esses seus poderes de gerência.

”Assim, aceitando-se, face à prova produzida, que seria o avô da oponente quem dirigia os destinos da executada, não pode deixar-se de aceitar também que, não sendo ele gerente de direito nem tendo poderes de gerência delegados, nunca poderia ser ele a assinar qualquer documento que obrigasse a sociedade.

”Esses documentos ou quaisquer outros necessários à actividade normal da executada, designadamente cheques, letras, contratos com terceiros, declarações fiscais, etc., sempre teriam de ser forçosamente assinados pela recorrida ou por sua mãe...”

Estas afirmações que não podem deixar de aceitar-se conduzem inexoravelmente à conclusão de que a oponente, ora recorrente, não ilidiu a presunção que recaía sobre ela.

Decidindo-se pois que a oponente exerceu funções de gerente (de direito e de facto) daqui decorre sem mais a sua responsabilidade.

Na verdade, e segundo a firme orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal, a responsabilidade prevista no art. 16º do CPCI é uma responsabilidade ”ex-lege”, baseada num critério de culpa funcional, dispensando pois a imputação respectiva a um comportamento individual, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função de gerente.

Neste sentido podem ver-se os acórdãos deste Supremo Tribunal de 2/6/93 (rec. 15.953), de 22/9/93 (rec. 16.070), de 13/10/93 (rec. 14.606) e de 15/11/95 (rec. 19.614).

Daqui decorre, como consequência necessária, que não procede o recurso relativamente às dívidas de contribuição industrial e de IVA do ano de 1986.

3.2. E que dizer da dívida de IVA do ano de 1987?

Como atrás referimos é aqui aplicável o disposto no Dec.-Lei n. 68/87, de 9/2.

Dispõe o artigo único desse diploma:

”A responsabilidade dos gerentes ou administradores de responsabilidade limitada prevista no art. 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos... é aplicável o regime do art. 78º do Código das Sociedades Comerciais...”

A grande diferença relativamente ao regime anterior é esta: a culpa funcional dos gerentes deixa de se presumir.

Deixa de haver uma responsabilidade “ex-lege”.

Agora é a administração fiscal que tem de fazer prova da responsabilidade do gerente.

Na verdade, desaparecida a responsabilidade ”ex-lege”, decorrente do art. 16º do CPCI, inexistindo presunção legal de culpa, esta tem de ser provada, incumbindo ao lesado (Estado) provar a culpa (art. 487º, 1, do C. Civil).

Ora, a oponente, na sua petição inicial, alegou expressamente não ser ”responsável, pela inexistência ou insuficiência de bens da primitiva executada para pagamento de quaisquer dívidas, inclusive fiscais”.

A Fazenda Pública não alegou nem provou a culpa da oponente nessa inexistência ou insuficiência de bens do património da originária devedora.

Assim, e no tocante à dívida de IVA do ano de 1987, por ela não é responsável a oponente, pelo que, neste ponto específico, a pretensão da oponente procede.

Em sentido idêntico ao ora decidido pode ver-se o Acórdão deste STA de 11/12/96 (rec. 20.341).

4. Face ao exposto acorda-se em conceder provimento parcial ao recurso interposto pela oponente Maria Teresa Neiva Machado Amorim, pelo que:

a) Se revoga o acórdão recorrido no tocante à responsabilização da recorrente pelas dívidas de IVA do ano de 1987, extinguindo-se nessa parte a execução contra a aludida recorrente;

b) Se confirma o acórdão recorrido na parte restante, assim se negando nessa mesma parte provimento ao recurso.

Custas em ambas as instâncias e neste Supremo Tribunal pela recorrente, na proporção de vencida, fixando-se a procuradoria, neste Tribunal, em 40%.

— Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Lúcio Barbosa — Fonseca Li-mão — Coelho Dias.*

Acórdão de 24 de Setembro de 1997

Assunto:

Poderes de cognição da Secção do Contencioso Tributário do S.T.A.; Processo inicialmente julgado no T.T. de 1ª Instância.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados no T.T. de 1ª Instância os poderes de cognição da Secção do Contencioso Tributário do S.T.A. estão circunscritos à matéria de Direito (artº 21º nº 4 do ETAF).

II — Esta Secção, quando funcional como Tribunal de revista, apenas conhece do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa se houver ofensa numa disposição expressa de Lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (artº 722º nº 2 do C.P.C.).

RECURSO N.º 21713 em que é **recorrente** Aurélio da Silva Costa e **recorrido** Fazenda Pública de que foi **relator o Exm. Sr. Cons.º. FONSECA LIMÃO.**

Aurélio da Silva Costa, não se conformando com o acórdão do T.T. de 2ª instância, dele interpôs recurso para este S.T.A. terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“a) — O ora recorrente logrou provar que desde o final de 1993 não era o proprietário ou sequer mero possuidor do veículo sobre o qual foi liquidado o imposto exequendo;

b) — Tal veículo foi vendido à “Auto Elites, Lda.”, em 8 de Novembro de 1983, conforme igualmente resultou provado, máxime pelo doc. de fls... — documento autenticado — não mais o ora recorrente o tendo utilizado ou detido a sua direcção efectiva.

c) — A presunção juris tantum decorrente da inscrição no registo automóvel da propriedade do veículo a favor do aqui recorrente foi assim, claramente ilidida.

d) — O ora recorrente é pois parte ilegítima na execução, não sendo por ele devido o pagamento do imposto e compensação referente ao 4º trimestre de 1986 e 1º e 2º trimestres de 1987.

O Exmº Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A. foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Na sentença do T.T. de 1ª instância, a fls. 40 e seguintes, deu-se como provado que o veículo GT-18-59, em relação ao qual é devido o imposto de compensação, esteve inscrito a favor do ora recorrente desde 29/10/79 até 27/7/87, data a partir da qual foi inscrito a favor de Texpor — Têxtil Importadora, Lda; porém, em 8/11/83, o ora recorrente vendeu, em 20/8/84 àquela firma.

Na sequência do recurso desta sentença interposto pela Fazenda Pública veio o T.T. de 2ª instância por acórdão de fls. 59 e seguintes, a considerar que não tendo o recorrente logrado afastar a presunção a que se refere o artº 3º do Reg. Imp. Compensações e encontrando-se a propriedade do veículo inscrita a seu favor no período a que respeita a dívida exequenda, era ele o responsável pelo pagamento desta, razão pela qual foi concedido provimento ao recurso com a consequente revogação da sentença recorrida.

Inconformado, interpôs então, recurso para este S.T.A., concluindo em síntese, que vendeu o referido veículo com se provou em 8/11/1983, não sendo, por isso responsável pelo pagamento do imposto de circulação, por não ser proprietário daquele no período que respeita a dívida exequenda.

Pede, a final, o provimento do recurso, em tudo se mantendo a sentença da 1ª instância.

Flui do antecedente relato, que a censura que vem dirigida ao acórdão recorrido reside no facto de neste se ter considerado não ilidida a presunção da propriedade do veículo, a favor do recorrente, durante o período da dívida ou seja, no 4º trimestre de 1986, e 1º e 2º trimestres de 1987.

Sustenta no entanto, o recorrente, que o veículo deixou de ser a sua propriedade a partir de 8/Nov./83, data em que o vendeu.

O que se pretende é pois, que este S.T.A. resolva uma questão de facto, ou seja, que a venda ocorreu naquela data.

Acontece, porém, que o erro do julgamento em matéria de facto não é susceptível de censura por banda deste S.T.A. porquanto como decorre do artº 21º nº 4 do E.T.A.F., os seus poderes de cognição,

nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, circunscrevem-se à matéria de direito.

Por outro lado, funcionando este S.T.A., num caso vertente, como tribunal de revista, apenas lhe cumpre apreciar o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova (v. artº 722º nº 2 do C.P. Civil); o que, obviamente, não acontece por não ocorrer tal ofensa.

Em suma, o fundamento do recurso não pode proceder.

Termos em que mantendo o acórdão recorrido se acorda em negar provimento ao recurso.

Custa pelo recorrente, fixando-se a Procuradoria em 50 %.

Lihoa, 24 de Setembro de 1997. — *José Plácido de Fonseca Li-mão — Ernâni da Silva Figueiredo — Benjamim Silva Rodrigues.*

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Oposição. Recurso “per saltum” matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Inserido nas conclusões de alegações de recurso de sentença de Tribunal Tributário de 1ª Instância facto que não consta do probatório, a Secção do Contencioso Tributário do S.T.A. é incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do mesmo, cabendo a competência ao Tribunal Tributário de 2ª Instância — artigos 21º, 4, 32º, 1, b), e 41º, 1, a), do ETAF, bem assim, 167º do CPT.

RECURSO N.º 21.740 em que é **recorrente** Fazenda Pública e **recorridos** Arlindo Augusto Henriques e Maria de Fátima Oliveira Henriques e de que foi **relator o Exm. Sr. Cons.º. MENDES PIMENTEL.**

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

A Fazenda Pública recorre da sentença do 2º Juízo — 2ª Secção do T.T. 1ª de Lisboa que julgou procedente a presente oposição deduzida por Arlindo Augusto Henriques e Maria de Fátima Oliveira Henriques, rematando a sua alegação com as seguintes conclusões:

1 — Ao tempo dos factos tributários eram os oponentes os principais responsáveis subsidiários pelas dívidas da empresa devedora “Móveis Confiança de Arlindo Augusto Henriques & Filhos, Lda.”, por exercerem uma gerência real e efectiva.

2 — Por tal facto, encontram-se reunidos os pressupostos de responsabilidade previstos quer no artigo 16º do C.P.C.I., quer no art.º 13º do C.T.P.

3 — Logo, não podem ser desresponsabilizados desse pagamento proveniente de direitos e deveres associados às funções desempenhadas no referido exercício do qual emerge a dívida de contribuição industrial que por omissão de dever jurídico não diligenciaram pelo seu pagamento.

4 — O que se traduz em serem partes legítimas na presente instância executiva.

5 — Daí que a sentença proferida violou os pressupostos quer do artigo 16º do C.P.C.I., quer do artigo 13º do C.P.T.

Sem contra-alegação, subiram os autos a este Supremo Tribunal, sendo o Exmº Magistrado do Ministério Público junto do mesmo de parecer que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, de onde a incompetência hierárquica desta formação para o seu conhecimento.

Adrede notificadas, nenhuma das partes se pronunciou a respeito.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, havemos de nos debruçar sobre tal excepção dilatória da incompetência absoluta, aliás, de conhecimento officioso — artigos 3º do L.P.T.A., 45º do C.P.T. e 101º e segs. do C.P.C.

A instância considerou provados os seguintes factos:

I) A execução fiscal nº 8615/83, actualmente da 2ª Secretaria Administrativa das Execuções Fiscais de Lisboa, instaurada para cobrança coerciva da quantia de 1 006 047\$00 por dívida de contribuição industrial do ano de 1977, liquidada complementarmente e inscrita para cobrança em 1983, instaurada contra Móveis Confiança de Arlindo Augusto Henrique & Filhos, Lda.

II) Tal execução reverteu contra os oponentes em 11/III/1996, os quais foram citados em 29/V/1996, tendo reagido em 18/VI/96 com a apresentação da petição que deu origem aos presentes autos.

III) Os oponentes, por escritura pública de 3/III/1978, cederam as quotas que detinham na Sociedade dita em I) e renunciaram à gerência da mesma.

IV) A dita contribuição industrial resultou de liquidação complementar e foi posta à cobrança no ano de 1993.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo”, é de reconhecer que dele não consta, como bem realça o distinto P.G.A., que os oponentes exerceram uma gerência real e efectiva, facto afirmado na parte final da conclusão 1.^a

Temos, pois, que a Rect. se socorre de materialidade que não se mostra assente na sentença recorrida, de onde que, efectivamente, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Ora, cingindo-se a competência deste Supremo Tribunal, para apreciação de recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, apenas a matéria de direito [artigos 21º, 4 e 32º, 1, h), do E.T.A.F. e 167º do C.P.T., parte final], ela não lhe assiste no presente recurso. Situação que reclama a intervenção do Tribunal Tributário de 2ª Instância, de competência generalizada, nos termos do artigo 41º, 1, a), do aludido Estatuto.

Termos em que, julgando procedente a questão prévia em análise, se acorda declarar esta formação incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso “per saltum”, competência que cabe aqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas — artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo* — *Lúcio Alberto da Assunção Barbosa*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Recursos jurisdicionais - tramitação.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Os recursos interpostos de decisões de natureza jurisdicional, no amplo domínio, do processo executivo fiscal, onde se inclui a oposição à execução, devem seguir esta tramitação:*

a) *a do artº 356.º do CPT, se respeitarem a decisões jurisdicionais sobre o “recurso, judicial” interposto das “decisões da administração fiscal” (cfr. artº 355º) e assim interposição do recurso por meio de requerimento com a apresentação das alegações e conclusões no prazo de oito dias a contar da notificação;*

b) *a do artº 171º, subsidiariamente aplicável por força do artº 357º, em todos os restantes casos, podendo então o recorrente optar por uma das duas vias que lhe são legalmente facultadas e a saber; interposição do recurso por meio de requerimento com apresentação das respectivas alegações e conclusões no prazo de oito dias contados a partir da notificação do despacho de admissão, ou interposição do recurso por meio de requerimento com declaração de intenção de alegar no tribunal “ad quem”.*

2 — *De modo que, figurando a hipótese dos autos entre esses casos e tendo o recorrente optado pela última das referidas vias, o recurso deve prosseguir seus regulares termos.*

Recurso n.º 21 767. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Isabel Miranda Fontes Alves. Relator: Manuel Fernandes dos Santos Serra.

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

Maria Isabel Miranda Fontes Alves, devidamente identificada nos autos, dirigiu ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa uma petição de oposição à execução fiscal, originariamente instaurada a “Oestinfor - Comércio Equipamentos e Trabalhos Informática, Lda», e, posteriormente, mandada reverter contra o gerente dessa sociedade, Sérgio Miguel Alves, marido da oponente, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de IVA e dos respectivos juros compensatórios.

Por sentença de 4 de Fevereiro de 1997, a oposição foi julgada improcedente.

Não se conformando com o julgado, a oponente interpôs recurso, de tal sentença, para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, declarando logo, no respectivo requerimento de interposição, “a sua intenção de vir a alegar no Tribunal de recurso” (cfr. fls. 124).

Por despacho de fls. 125, o Meritíssimo Juiz admitiu o recurso interposto.

Porém, a fls. 135 e 136, o mesmo Julgador lavrou novo despacho onde, depois de referir que, "por lapso, o recurso interposto a fls. 124 foi admitido de acordo com as normas legais para os recursos interpostos de sentenças proferidas em processos de impugnação, quando o deveria ter sido de acordo com o disposto no artº 356º do CPT..." , decidiu julgar deserto o recurso, por falta de alegações.

A oponente-recorrente não aceitou esta decisão e daí o presente recurso, em cuja alegação está patente o seguinte quadro de conclusões:

I - Após ter aceite o recurso interposto de uma douta sentença em processo de oposição, o Meritíssimo Juiz "a quo" julgou o mesmo deserto por não ser admissível alegar no Tribunal de recurso, nos termos do disposto no artº 171º, n.ºs 1 e 4, do CPT, determinando que o recurso era interposto ao abrigo do disposto no artº 356º e não do artº 167º do CPT;

II - Justifica tal decisão alegando que os autos se referem a uma oposição e o artº 167º, e ss., do CPT regula unicamente as impugnações;

III - Tal interpretação vai para além da letra e espírito da lei, uma vez que o artº 167º prevê o recurso das "decisões dos tribunais tributários de 1ª instância..." , não se referindo a qualquer espécie de processos;

IV - Antes pelo contrário, tal disposição é a primeira do capítulo "Dos recursos de actos jurisdicionais";

V - Já o artº 356º do CPT regula os recursos interpostos de decisões de natureza jurisdicional;

VI - Porém, uma sentença é uma decisão final proferida por um determinado tribunal, no caso o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, e não um mero despacho de expediente;

VII - Assim, no caso "sub judice", o recurso interposto foi feito ao abrigo do disposto no artº 167º, beneficiando do disposto no artº 171º, n.ºs 1 e 4, todos do CPT, no que toca à apresentação das alegações;

VIII - Consequentemente, o mesmo não pode ser julgado deserto ..."

Não houve contra-alegação.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público emitiu douto parecer, no sentido do provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

E decidindo.

A questão que agora importa resolver respeita a saber se, em processo de oposição à execução fiscal, interposto recurso jurisdicional para o Supremo Tribunal Administrativo, as respectivas alegações devem ser apresentadas com o requerimento de interposição do recurso, sob pena de deserção deste.

Vejam os.

O problema equacionado, se bem que tenha sido já, em casos análogos, objecto de apreciação por banda deste Supremo Tribunal, não recebeu ainda um tratamento pacífico e uniforme (cfr., por todos, Ac. de 15-02-95, in Rec. nº 16374).

Todavia, e pese embora o brilho das diferentes teses apresentadas para a resolução do problema, entendemos que - salvo o devido respeito pela opinião contrária - será de adoptar a orientação que segue.

Como logo resulta da sistematização do Código de Processo Tributário (CPT), a matéria de recursos de actos jurisdicionais é ali tratada por forma autónoma e tripartida, consoante a espécie do res-

pectivo processo, pelo que temos, para o processo de impugnação, os artºs 167º e segs., para o processo de contra-ordenação, os artºs 223.º e segs., e, para o processo de execução fiscal, os artºs 356º e 357º

E a este último domínio pertence, obviamente, a oposição à execução, porquanto, embora surja com a fisionomia de uma acção, através da apresentação de uma petição inicial, funciona, na verdade, como contestação, visando impugnar a própria execução fiscal (Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, "Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado", pag. 533).

Sendo essa, aliás, a sua localização sistemática (cfr. artº 285º, inserido na Secção V - Da oposição, Capítulo II - Do processo, Título V - Do processo de execução fiscal, do Código).

Ora, se é certo que, nos termos do artº 293º, nº 1, do CPT (correspondente ao artº 183º do CPCI), recebida a oposição e notificado o representante da Fazenda Pública para contestar, "seguir-se-á o que para o processo de impugnação se prescreve a seguir ao despacho liminar", seguro é também que tal prescrição abrange apenas a matéria atinente a "produção de provas. alegações e sentença", como logo decorre da epígrafe daquele mesmo artigo.

Por isso, no âmbito do processo de execução fiscal - onde, como se viu, cabe a oposição -, o regime de recursos jurisdicionais é regulado na Secção X, que trata precisamente "dos recursos" interpostos de decisões proferidas naquele âmbito.

Tal Secção compreende três Subsecções, a I, integrada pelo artº 355º, sobre "recursos das decisões da administração fiscal", a II, preenchida pelo artº 356º, sobre "recursos de actos jurisdicionais", e a III, constituída pelo artº 357º, com "disposições comuns" sobre "direito subsidiário".

Considerando a inserção, o teor e o desenvolvimento lógico de todos os referenciados preceitos, estamos em crer que a tramitação dos "recursos das decisões de natureza jurisdicional", regulada no dito artº 356º, respeita apenas aos "recursos de actos jurisdicionais" (cfr. epígrafe do mesmo preceito) ocorridos na sequência dos "recursos das decisões da administração fiscal", de que se ocupa o artº 355º, dispositivo imediatamente anterior àquele.

De resto, só assim se compreenderá o comando do nº 2 do falado artº 356º, segundo o qual "os recursos terão efeito devolutivo", sabido como é que têm efeito suspensivo recursos interpostos de certas decisões proferidas no âmbito do processo de execução (cfr., por exemplo, o recurso da sentença de graduação dos créditos - artº 338º do CPT - e o da decisão sobre anulação da venda).

Por conseguinte, e como já dissemos, propendemos a considerar que os recursos contemplados no artº 356º serão apenas os que respeitem a decisões jurisdicionais sobre o "recurso judicial" interposto das "decisões da administração fiscal", nos termos do artº 355º

Todos os outros, reportados embora a decisões de natureza jurisdicional no âmbito do processo executivo (onde cabe, como já foi salientado, a "oposição") e independentemente do tribunal "ad quem" (Supremo o Tribunal Administrativo ou Tribunal Tributário de 2ª Instância), serão regidos, subsidiariamente, por força do artº 357º, pelos preceitos dos artºs 167º a 179º, que, incluídos no Título III do Código, referente ao processo judicial tributário, tratam dos recursos dos respectivos actos jurisdicionais.

E daí que, em tais casos, o recorrente possa optar por uma das duas vias facultadas pelo artº 171º, a saber:

- interposição do recurso por meio de requerimento com apresentação das respectivas alegações e conclusões no prazo de oito dias contados a partir da notificação do despacho de admissão; ou
- interposição do recurso por meio de requerimento com declaração de intenção de alegar no tribunal "ad quem".

De modo que, figurando a hipótese ora em apreço entre esses casos e tendo a Recorrente optado pela última daquelas vias, o recurso em causa merecia prosseguir seus regulares termos.

Consequentemente, e pelo exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido, para, na 1ª Instância, ser substituído por outro, em conformidade com o agora decidido.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — Santos Serra — Abílio Bordalo — António Pimpão. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Artigo 285º do CPT. Natureza e contagem do prazo para a sua dedução.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O prazo de 20 dias, fixado no artº 285º, 1, do CPT, para dedução de oposição à execução, tem a natureza de prazo judicial, processual ou adjetivo;
- II — Assim, é lhe aplicável na sua contagem, o disposto no artº 144º, 3, do CP Civil, na redacção então em vigor, anterior à introduzida pelo Dl. 329-A/95, de 12 de Dezembro, suspendendo-se tal prazo durante as férias, sábados, domingos e dias feriados.

RECURSO Nº 21.801 em que é **recorrente** o Ministério Público e **recorrido** Fazenda Pública e de que foi **relator o Exm^a. Sr. Cons^o. Dr. COELHO DIAS**.

Acordam, em conferência, na 2ª Secção do S.T.A. .:

1 — O Exmº Procurador da República junto do T.T. 1ª Instância de Viseu, inconformado com a sentença, de fls. 30, na qual se julgaram improcedentes, por manifestamente intempestivas as oposições deduzidas por "Talho Santa Eulália, L.^{da}" contra duas execuções fiscais por taxas devidas ao IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas daquela decisão veio recorrer para este S.T.A. assim concluindo a alegação do recurso:

"1 — Para a prática de actos no processo administrativo tributário ou no processo gracioso tributário o nº 1 do artigo 49º do C.P.T.

preceitua que os prazos respectivos sejam contados de acordo com as regras do artº 279º do Código Civil.

2 — Para a prática de actos no processo judicial, o nº 3 do artº 49º do C.P.T. prevê como regra geral a forma de contagem prevista no Código de Processo Civil (no nº 3 do artº 144º); tal regra é apenas excepcionada nas situações previstas no nº 2 (do mesmo artº 49º do C.P.T.).

3 — O processo de execução fiscal por vezes a natureza de processo misto, já que à parte administrativa que sempre tem, pode suceder-se uma fase jurisdicional.

4 — O prazo para a dedução de oposição assume a natureza de prazo judicial, já que se trata de um prazo para a prática de um acto na fase jurisdicional do processo executivo.

5 — Tal prazo deve, assim, ser contado de acordo com a regra prevista do artº 49º do C.P.T.

6 — O Meritíssimo Juiz julgou intempestivas as oposições (... deduzidas a 11/1/92, quando as primeiras — e únicas — penhoras haviam ocorrido a 30/11/1993) por considerar que o artº 49º do C.P.T. é omissivo quanto ao prazo de interposição de oposição à execução fiscal e, por via disso, aplicou o disposto no artº 279º do Código Civil (... à contagem do prazo para a dedução de oposição).

7 — Ao assim proceder, o Meritíssimo Juiz violou o nº 3 do artº 49º do C.P.T. por isso,

8 — A sentença recorrida deve ser revogada afim de ser substituída por outra que, considerando tempestivas as oposições, julgue procedente a pretensão da oponente, nos termos prefigurados a fls. 39 ...",

1.1 — Não houve contra-alegações.

1.2 — Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Vem fixada a seguinte matéria de facto:

— Contra o Talho Santa Eulália, com sede em Campo de Besteiros, Tondela foram instaurados os processos de execução fiscal n.ºs 100800/93 e 100822.6/93 por dívidas ao IROMA — Instituto Regulador dos Mercados Agrícolas.

— Em 30/11 desse ano, foram apensados os dois processos de execução, passando a dívida a valer pelo montante global de 362.567\$00.

— Nessa data foi realizada penhora em bens a que foi atribuído o valor de 500.000\$00.

— As oposições apensadas foram instauradas em 11/1/1994."

2.1 — Face a esta factualidade e considerando que ao prazo para deduzir oposição se aplicava o disposto no artº 275º do Código Civil, entendeu o Meritíssimo Juiz que as oposições apresentadas eram intempestivas julgando-as improcedentes e ordenando o prosseguimento das execuções a que haviam sido deduzidas.

Perante tal decisão e conclusões do interposto recurso a questão a resolver é, pois, a da natureza do prazo para deduzir oposição à execução fiscal e forma da sua contagem, no regime do C.P.T.

2.2 — Na vigência do C.P.C.I. não surgiram quaisquer dúvidas quanto à natureza do prazo para oposição do executado — prazo judicial, a que era aplicável o artº 144º, 3, do C.P. Civil, "ex vi" do artº 1º, § único, c), daquele diploma (cfr., entre outros o ac., deste S.T.A. de 30/9/92, rec. 13.920).

Ora, muito embora possam suscitar-se dúvidas perante o regime instituído pelo C.P.T. elas devem resolver-se no sentido daquele entendimento.

Na verdade a oposição do executado corresponde aos embargos de executado em processo civil — artº 812º e seguintes do C.P.C. — e

surgiu, no C.P.C.I., como nova designação dos embargos de executado que, a par da oposição por simples requerimento, constituíam uma forma de oposição à execução no antigo Código das Execuções Fiscais de 23/8/1913, tendo desaparecido aquela outra por razões de paralelismo, segundo se crê com a idêntica alteração no processo civil (cfr. Rubens de Carvalho e Rodrigues Pardal, C.P.C.I. anotado, 1963, página 195).

E se é verdade que a oposição de executado em processo civil "Constitui uma contra-acção do devedor à acção executiva do credor" (cfr. Anselmo de Castro "a acção executiva singular, comum e especial", 1970, página 274), representando "a figura quase perfeita de uma acção dirigida contra o exequente" (cfr. Lopes Cardoso, "Manual ...", página 275), certo é também, que, segundo este último A., "os embargos não constituem instância distinta da acção executiva, nem admitem reconvenção" (cfr., ob. cit., página 302).

Configurando-se, pois, a oposição, como "acto" a praticar no processo de execução fiscal, na instância executiva, importa verificar se no artº 49 (contagem dos prazos) do C.P.T., na redacção então em vigor, se previa a regra a aplicar para contagem do prazo fixado no seu artº 285º, 1.

Ora, naquele preceito não vem referido o prazo para oposição do executado e, face à mencionada natureza desse meio de defesa contra a execução não lhe pode ser aplicado, por analogia, o ali estabelecido para a impugnação judicial, nem tal prazo se enquadra em qualquer das outras hipóteses dos nº 1 e 2 desse artº 49º, a execução fiscal na qual se integra, como vimos a oposição não se inclui no processo administrativo tributário (Título II — Artº 71º do Código), nem no processo judicial tributário (Título III — artº 118º), tendo um tratamento autónomo na sistemática do Código no seu Título V.

Os anotadores do C.P.T. têm encontrado, por isso, enormes dificuldades na resolução da questão em apreço.

Assim, enquanto que Lima Guerreiro e Dias Mateus, "C.P.T., Comentado", página 312, opinam que "...tratando-se de um prazo de impugnação e não de reclamação e, significando a dedução da oposição a verdadeira introdução do feito em juízo, parece-nos que ele tem natureza substantiva (ver a analogia com o prazo da parte final do nº 2 do artº 149º)", Pinto Fernandes e Cardoso dos Santos, "C.P.T., Anotado e Comentado", página 824, referindo que a oposição corresponde aos embargos de executado do artº 812º do C.P.T., e citando jurisprudência (embora anterior ao C.P.T.) em que se qualifica tal prazo como judicial apontam em sentido diverso, tendo também nesse sentido mas agora expressamente, o entendimento sufragado por A. de Sousa e V. Paixão, "C.P.T., Comentado e Anotado", 2ª ed., páginas 123 e 565; referem estes anotadores, relativamente ao artº 49º, que devem considerar-se aptos no processo judicial designadamente, a cujos os prazos se aplica o C.P.C. os dos artº 131º ... 285º... nos prazos para a prática dos respectivos actos suspendem-se "durante as férias, domingos, sábados e dias feriados" (artº 144º, nº 3 do C.P.C.). E, na nota 9 ao artº 285º, explicitam, quanto à oposição, que o prazo para a sua dedução por não incluído no nº 2 daquele artº 49º, tem de enquadrar-se no nº 3 desse preceito, fazendo apelo ao artº 46º, do qual surge numa equiparação do "processo de execução" ao "processo judicial" e ao artº 293º, 1, na medida em que este não manda aplicar à oposição todas as regras da imposição, limitando-se a determinar que recebida a oposição o respectivo processo prosseguirá

com observância do que "para o processo de impugnação se prescreve a seguir ao despacho liminar".

E o entendimento deste autores é, de facto, o mais defensável, como se tem reconhecido, aliás, na jurisprudência maioritária deste S.T.A. aceitando-se que o processo de execução fiscal, no regime do C.P.T. mantém natureza judicial, embora nem todos os actos nele praticados sejam materialmente jurisdicionais — não o sendo, também materialmente administrativos — mas sim "verdadeiros actos trâmite, condição da prática de outros, encadeados todos na respectiva sucessão processual" (cfr. entre outros, o ac. de 19/2/92, rec. 13830, e ainda os acs. de 18/3/92, recs. 13786 e 13776, 26/5/93, rec. 15768, 22/2/95, rec. 18115, 2/3/95, rec. 18475, 26/4/95, rec. 19089, 16/10/96, rec. 18662, e 30/4/97 rec. 21563).

Refira-se, ainda que a nova redacção do artº 49º do CPT, introduzida pelo DL. 47/95 de 10/3, diploma que visou, conforme se refere no seu preâmbulo, aperfeiçoar aquele Código e que se traduziu em excluir do nº 2 daquele preceito as decisões do chefe da repartição de finanças no processo de execução fiscal em nada veio prejudicar, para o futuro, a vontade da solução aqui seguida constituindo pelo contrário segundo se crê, num novo apoio dessa solução o que não interessa, porém, aqui dilucidar.

Importa concluir, sim, que o prazo de 20 dias para deduzir oposição, fixado no artº 285º, 1, do CPT, tenha natureza de prazo judicial, contando-se nos termos nº 3 do artº 144º do CP Civil, na redacção então vigente, anterior à introduzida pelo DL. 329-A/95, de 12/12, pelo que, suspendendo-se tal prazo durante as férias, sábados, domingos e dias feriados, terminava, no caso dos autos, em 12/1/94, sendo, portanto, tempestivas as oposições deduzidas a 11 desse mês.

Porque assim se não julgou na decisão recorrida, violadas se mostram as referidas normas não podendo a mesma manter-se.

3 — Pelo exposto, concede-se provimento ao recurso e revoga-se a decisão recorrida, que deverá ser substituída por outra, no tribunal "a quo", que não julgue as oposições improcedentes, pelo fundamento da ora revogada.

Sem custas.

lisboa, 24 de Setembro 1997. — *João José Coelho Dias* (Relator) — *Benjamim Silva Rodrigues* — *João Plácido de Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Recurso de decisão jurisdicional - âmbito e objecto. Causas de nulidade da sentença - omissão de pronúncia. Improcedência da arguição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O âmbito dos recursos é delimitado e o seu objecto fixado pelas conclusões da respectiva alegação, não podendo o tribunal superior ocupar-se senão das questões ali colocadas, salvo as de conhecimento officioso.*

- 2— *Entre as causas de nulidade da sentença figura "a falta de pronúncia sobre questões que o juiz: deva apreciar".*
- 3— *E "o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras".*
- 4— *Assim, tendo o tribunal "a quo" decidido em termos que prejudicaram a resolução de questão para que fora solicitado, de concluir é que a sua decisão não padece da nulidade de omissão de pronúncia, que lhe foi assacada.*

Recurso nº 21810. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Materiais para Construção Sanimar, SARL. Relator: Consº Santos Serra.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (2º Juízo - 2ª Secção), de 21 de Março de 1997, que, com fundamento na prescrição da obrigação tributária em causa, julgou procedente a impugnação judicial que a sociedade "Materiais para Construção Sanimar, S. A.", deduzira contra a liquidação adicional de imposto profissional, dos anos de 1972 a 1975, e respectivos juros de mora, no total de Esc. 1.316.579\$00.

Na sua alegação de recurso, conclui:

"Que a sentença proferida não apreciou os fundamentos que sustentam o pedido formulado pela impugnante;

O que constitui nulidade da sentença, por omissão de pronúncia;

Pelo que foram violados os artºs 144º do CPT e alínea d) do nº 1 do artº 668º do CPC...".

Não houve contra-alegação.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, em serviço nesta Secção, é de parecer que o recurso não merece provimento, já que - justificou - "independentemente do acerto ... da sentença, o que é certo é que nela se decidiu julgar procedente a impugnação com fundamento na verificação oficiosa da prescrição da dívida do imposto e, do mesmo passo, julgar prejudicado o conhecimento dos fundamentos da impugnação invocados na petição" e, "sendo assim - isto é, declarando-se prejudicado o conhecimento e procedência de outra - não há omissão de pronúncia quando se não conhece da questão prejudicada...".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

E decidindo.

No elenco dos "factos provados", o Tribunal de 1ª Instância incluiu o seguinte:

"1) Em 21/11/1977, finalizou o exame à escrita da impugnante e, na sequência do mesmo, foi levantado à mesma o processo de transgressão nº 1312/77, pelo extinto 5º Bairro Fiscal de Lisboa;

2) Ainda na sequência do mesmo exame, foi liquidado adicionalmente, à impugnante, o imposto profissional dos anos de 1972 a 1975, nos montantes respectivos de 122.984\$00, 806.884\$00, 199.800\$00 e 15.172\$00, e os correspondentes juros de mora nas importâncias respectivas de 23.830\$00, 124.062\$00, 22.728\$00 e 1.119\$00;

3) A liquidação dita em 2) foi notificada à ora impugnante em data não completamente apurada do ano de 1978 e a mesma reclamou poucos dias depois nos termos constantes de fls. 52 a 55 dos autos, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido;

4) O chefe da Repartição de Finanças do 11º Bairro Fiscal pronunciou-se, sobre a reclamação apresentada, no sentido da improcedência e submeteu-a a deliberação da Comissão de Revisão;

5) O processo de impugnação foi reconstituído, verificando-se que a peça que lhe deu origem deu entrada na R. Finanças em 03/04/1978 e que a impugnação só teve andamento em 02/01/1992 (fls. 12)".

É, como "factos não provados", o mesmo Tribunal consignou: "nenhum".

Posto isto, "quid juris?"

Perante as conclusões da minuta do presente recurso, atrás transcritas, vê-se, claramente, que a Recorrente imputa à sentença recorrida um único vício - o da omissão de pronúncia - em virtude de, alegadamente, não terem sido apreciados "os fundamentos que sustentam o pedido formulado pela impugnante".

Deste modo, sabendo-se que o âmbito dos recursos é delimitado e o seu objecto fixado pelas conclusões da respectiva alegação, não podendo o tribunal superior ocupar-se senão das questões ali colocadas, salvo as de conhecimento oficioso, a nossa tarefa está aqui balizada em termos de haver que cuidar apenas daquele apontado vício formal da sentença.

Assim, e avançando.

O artº 144º, nº 1, do Código de Processo Tributário, inclui, entre as causas de nulidade da sentença, "a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar".

Esta disposição corresponde à do artº 668º, nº 1, alínea d), do Código de Processo Civil onde vem preceituado que "é nula a sentença ... quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ...".

O que está em ligação directa com o nº 2 do artº 660º do CPC, que nos diz: "o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras".

Donde a referenciada nulidade resultar da infracção deste dever. (Prof. Alberto dos Reis, in "Código de Processo Civil Anotado", Volume V, pag. 142).

Ora, na hipótese vertente, e entre as "questões a decidir", a sentença enunciou: "antes de mais da prescrição da dívida exequenda o que, em caso de procedência, impedirá o conhecimento das restantes questões suscitadas pela impugnante".

E, nesta conformidade, após a fixação e fundamentação da matéria de facto e do respectivo enquadramento jurídico, foi proferida a decisão que segue:

"Pelo exposto, conclui-se que, com o fundamento da prescrição da obrigação tributária, tem de ser julgada procedente a presente impugnação, com as legais consequências, que passam, designadamente, pela anulação de quaisquer execuções fiscais ainda pendentes para cobrança do imposto profissional objecto da presente impugnação e pelo arquivamento pura e simples do processo de transgressão, dito em 1) do probatório, se o não foi antes.

Termos em que julgo verificada a excepção de prescrição da obrigação tributária que vinha impugnada, pelo que, sem conhecer do

fundo da causa, julgo procedente a impugnação, com as legais consequências”.

Daqui resulta que, como bem salienta o Ministério Público, independentemente do acerto da sentença, esta decidiu a questão da prescrição da dívida do imposto em termos de a respectiva solução ter prejudicado a decisão sobre os fundamentos constantes da petição de impugnação.

Pelo que uma tal sentença não padece da nulidade de omissão de pronúncia, que lhe foi assacada.

E nada mais resta para apreciar, pois, como se viu, nenhuma outra questão foi levantada pela Recorrente, que se limitou a atacar a decisão recorrida com base no referido vício formal, sem questionar, de modo algum, o fundamento da dita decisão, que, assim, terá de permanecer na ordem jurídica.

Consequentemente, e pelo exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Sem custas, por isenção da Recorrente.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — Santos Serra — Abílio Bordalo — António Pimpão. — Fui presente, António Mota Salgado.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Execução por dívidas à Segurança Social. Reversão. Oposição à execução. Regime da responsabilidade dos administradores ou gerentes das sociedades. Princípio da não retroactividade da lei. Regime legal aplicável.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — O artº 13º do CPT e o artº único do DL nº 68/87, de 9 de Fevereiro, contêm matéria de natureza substantiva pelo que não são de aplicação imediata aos processos pendentes, face ao princípio da não retroactividade da lei, inserto no artº 12º, nº 1, do Código Civil.
- 2 — Assim, revertida execução contra o gerente da sociedade originariamente executada, haverá que atender à época dos factos de que derivam as dívidas exequendas para determinar o regime da responsabilidade subsidiária pelo pagamento das dívidas dessa mesma sociedade.
- 3 — De modo que, perante dívidas ao CRSS provenientes de factos ocorridos “até 09/02/87”, será de observar o regime das disposições combinadas dos artºs 4º do DL nº 512/76, de 3 de Julho, 13º do DL nº 103/80, de 9 de Maio, e 16º do CPCI, então em vigor.
- 4 — E, para se verificar a dita responsabilidade no âmbito de tal regime, é necessário, mas também suficiente, que ocorra a gerência de direito e de facto, durante o período a que respeita a dívida exequenda.

RECURSO nº 21.845. RECORRENTE: António da Conceição Dias de Oliveira. RECORRIDO: Fazenda Pública. RELATOR: EXMO. CONSº Dr. Santos Serra.

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

António da Conceição Dias de Oliveira, devidamente identificado nos autos, deduziu oposição à execução, originariamente movida a “S.E.R.L. - Serviços Especializados de Rádio, Lda”, e, posteriormente, contra ele revertida para cobrança coerciva da quantia de 15.325.165\$00, proveniente de dívidas ao Centro Regional de Segurança Social do Porto, relativamente aos anos de 1986, 1987 e 1988.

Por sentença de 5 de Julho de 1996, lavrada a fls. 137 vº e segs., o Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição “parcialmente procedente ... no que respeita às dívidas constituídas em data posterior a 9 de Fevereiro de 1987...” e ordenou o prosseguimento da execução “na parte restante - dívidas constituídas até 09/02/87”.

Dessa sentença, e na parte que lhe foi desfavorável, recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando logo a sua alegação com as seguintes conclusões:

”1ª) A douta sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz “a quo” definiu claramente e determinou como provados os factos concretos dos quais emerge a pretensão do Oponente, ora recorrente:

2ª) Mesmo antes da entrada em vigor do Decreto-Lei nº 68/87, de 09/02, um dos requisitos da responsabilidade dos gerentes era a culpa na inobservância das normas legais ou contratuais de protecção dos credores;

3ª) No que respeita às contribuições a instituições de previdência, essa inobservância de comandos legais de gestão presumia-se culposa face à legislação então aplicável - artº 16º do CPCI, aplicável por força do artº 4º do Decreto-Lei nº 512/76, de 03/07, e artº 23º, nº 1, do Decreto-Lei nº 49.381, de 15/11/69;

4ª) Pelo que caberia ao devedor a prova da falta de culpa no incumprimento das referidas prestações, nos termos gerais do nº 1 do artº 799º do CC;

5ª) Este regime é o mesmo que hoje se encontra consagrado no artº 13º do CPT, aplicável por força do artº 13º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio;

6ª) O Oponente, ora Recorrente, logrou provar, conforme admitiu a douta sentença recorrida, que o não pagamento da dívida exequenda não ficou a dever-se a culpa sua;

7º) A douta sentença recorrida não fez correcta aplicação do preceituado nos artºs 16º do CPCI e 23º, nº 1, do Decreto-Lei nº 49.381, de 15/11/69, nem do artigo único do Decreto-Lei nº 68/87 e nº 1 do artº 78º do CSC...”.

Na mesma minuta, requereu ainda o Recorrente “a concessão do benefício de apoio judiciário, na modalidade de dispensa total do pagamento de custas”, pretensão que foi atendida por despacho de fls. 199 vº

Não houve contra-alegação do recurso.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público, em serviço nesta Secção, é de parecer que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

E decidindo.

Em matéria factual, a sentença recorrida regista, como provado, o seguinte:

- a Fazenda Pública instaurou o processo executivo nº 900601411, e apensos, contra "S.E.R.L. - Serviços Especializados de Rádio, Lda", para cobrança do quantitativo de esc. 15.325,165\$00, relativo a contribuições para o CRSS do Norte, dos anos de 1986, 1987 e 1988;

face à certidão de diligências nos termos da qual aquela não possuía bens penhoráveis, foi proferido despacho de reversão contra o aqui oponente, sócio-gerente daquela, que foi citado como tal em 14/04/94;

- o oponente foi, desde sempre, sócio-gerente da primitiva executada:

- esta iniciou a sua actividade em 10/12/46; e

- foi declarada falida em 24/01/91, por sentença proferida no 7º Juízo Cível da Comarca do Porto;

- por despacho de 16/10/95, aquela falência foi classificada de casual;

- não obstante o "desfecho" da firma em apreço, o oponente, enquanto sócio-gerente desta, tentou, por diversas formas, conseguir angariar trabalho para a empresa, tendo inclusive, contactado empresas estrangeiras:

- naquela qualidade, o oponente tentou um acordo de empresa com os trabalhadores, mas sem sucesso; pediu apoio a várias entidades, entre as quais o "IAPMEI", de forma a manter a empresa, o que não conseguiu;

- os sindicatos retardaram o encerramento da firma, o que levou ao agravamento da situação económica desta".

Expostos os factos, cuidemos da solução jurídica adequada para a questão ou questões que vêm suscitadas.

Sabido que o objecto do recurso é fixado e o seu âmbito delimitado pelas conclusões da respectiva alegação, o reexame que nos é proposto respeita apenas ao problema da responsabilidade do oponente, ora recorrente, quanto "às dívidas constituídas até 09/02/87", data do referenciado Decreto-Lei nº 68/87, sustentando o mesmo recorrente que deve ser julgado "parte ilegítima" na execução, pois, alega, cabendo "ao devedor a prova da falta de culpa no incumprimento das referidas prestações...", ele "logrou provar, conforme admitiu a douta sentença recorrida, que o não pagamento da dívida exequenda não ficou a dever-se a culpa sua".

Vejam os.

Em ordem a determinar o regime jurídico aqui aplicável, iremos, antes do mais resolver o problema, igualmente levantado nas conclusões da alegação de recurso, atinente à aplicabilidade quer do artº 13º do Código de Processo Tributário, quer do artigo único do Decreto-Lei nº 68/87, de 9 de Fevereiro.

O Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril - que aprovou o Código de Processo Tributário (artº 1º) -, dispõe, no seu artº 2º, nº 1, que este código "entrará em vigor em 1 de Julho de 1991, aplicando-se aos processos pendentes em tudo quanto não for contrariado pelo presente decreto-lei".

E, em sintonia com esta disposição, o artº 3º do referido código estabelece que, "no processo tributário, a lei nova é de aplicação imediata...".

Sobre o ponto, o Supremo Tribunal Administrativo vem afirmando, numa mais recente orientação, traçada por doutrina pacífica e uniforme, que os citados preceitos são de reportar unicamente, como

logo emerge das suas próprias expressões "processos pendentes" e "Processo tributário", às disposições do Código de Processo Tributário "de natureza verdadeiramente processual e não às normas de natureza substantiva, caso em que a regra é a da aplicação irretroactiva da lei nova, conforme o nº 1 do artº 12º do Código Civil".

(Ac. de 22-09-1993, in CTF nº 376, pag. 211, "Código de Processo Tributário", comentado por Lima Guerreiro e Dias Mateus, pag. 29, "Código de Processo Tributário", comentado e anotado por Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, pag. 29).

Por outro lado, no que concerne ao Decreto-Lei nº 68/87, a jurisprudência é pacífica no sentido de que tal diploma assume natureza inovadora, não interpretativa, pelo que não tem eficácia retroactiva (cfr., por todos, Ac. STA, de 2/10/91, in AD 3, 67-89, 1).

Sendo assim, uma vez que possui, indiscutivelmente, carácter substantivo e não processual a matéria referente ao regime da responsabilidade dos gerentes ou administradores das sociedades pelas dívidas destas, impõe-se-nos reconhecer que, por força do princípio da não retroactividade da lei, consagrado no sobredito artº 12º, um tal regime será determinado em função da lei vigente ao tempo dos factos de que derivam as dívidas em causa.

De modo que, e no caso vertente, provindo das questionadas dívidas de factos ocorridos "até 09/02/87", será de observar o regime da responsabilidade constante das disposições combinadas dos artºs 4º do Decreto-Lei nº 512/76, de 3 de Julho, 13º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, e 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, ao tempo em vigor.

Por conseguinte, será à luz desses dispositivos que teremos de encontrar a solução para o problema fundamental que o recurso traz para resolver.

Com rara unanimidade, a doutrina e a jurisprudência ensinam que, para se verificar a responsabilidade dos administradores ou gerentes das sociedades, no âmbito do regime daqueles artigos, é necessário que, além da gerência nominal ou de direito, ocorra também a gerência real ou de facto, "traduzida na prática de actos de administração ou disposição, em nome e no interesse da sociedade" durante o período a que respeita a dívida exequenda, pois, doutro modo, faltaria "o pressuposto que informou o regime legal e que radica na presunção de uma culpa funcional". (Alberto Xavier, "Manual de Direito Fiscal". Vol. I. pags. 388-389, Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, "Código de Processo das Contribuições e Impostos", Comentado e Anotado, 2ª edição, pag. 89: Acs. STA, de 8-2-78, 20-2-80, 13-11-85 e 3-5-89, in AD 197-642, 222-746, 291-295 e 339-378).

Sendo certo que, verificada a gerência de direito, terá de presumir-se a gerência de facto, pois esta traduz a execução daquela.

E daí que o gerente nominal tenha o ónus de alegar e provar, em sede de oposição à execução contra si revertida, que, pese embora a gerência de direito, não exerceu a gerência de facto.

Quer isto dizer que, em matéria da responsabilidade enunciada nos referenciados artºs 16º e 13º, o regime especial aí previsto comporta uma responsabilidade "ex lege", baseada num critério de culpa funcional, inerente ao mero exercício do cargo ou função de gerente, fundada, portanto, "numa presunção de culpa em abstracto, na vertente do erro de conduta ou como conduta deficiente" (Ac. STA, de 18-05-94, Rec. nº 17136, citando Antunes Varela, "Das Obrigações em Geral", Vol. I, 6ª edição, 1989, pags. 547 e segs.).

Em suma, conforme à orientação jurisprudencial, basta, naquele regime, a gerência de direito e de facto.

Ora, à míngua de argumentação inédita e convincente carreada para os autos, eventualmente justificativa da "mudança de rumo", haverá que seguir a apontada linha jurisprudencial, a fim de obter, no tratamento de casos análogos, uma interpretação e aplicação uniformes do direito (art.º 80, n.º 3, do Código Civil).

Consequentemente, tendo ficado apurado que "o oponente foi, desde sempre, sócio-gerente da primitiva executada", forçoso será concluir que o mesmo é responsável pelo pagamento das dívidas em questão, "constituídas até 09/02/87", por ter sido, durante esse período, gerente, de direito e de facto, da sociedade originariamente devedora.

A sentença recorrida decidiu neste sentido e, assim, é de manter. Termos em que, e pelo exposto, vai negado provimento ao recurso.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Manuel Fernando dos Santos Serra* (Relator) — *Abílio Madeira Bordalo* — *António José Pimão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Julgamento do pedido de condenação do imposto liquidado no processo.

Doutrina que dimana da decisão:

Mesmo que declarado extinto, por prescrição, o procedimento judicial exercido no processo de transgressão por qualquer infracção fiscal, deve conhecer-se nele do imposto nele liquidado por este ser um outro e diferente objecto processual, legalmente cumulado no processo.

Processo n.º 21 863, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida SOCOSAM — Bloco Distribuidor de Material Metálico L.da. Relator o Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório:

1 — O Ex.mo Representante da Fazenda Pública, dizendo-se inconformado com o segmento da sentença de 96.12.20 do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém que decidiu não conhecer do imposto profissional relativo ao ano de 1982 liquidado no processo ordinário de transgressão movido contra *SOCOSAM — Bloco Distribuidor de Material Metálico, L.da*, com os demais sinais dos autos, não obstante haver considerado não se verificar a sua prescrição de natureza substantiva (a recorrente aceitou a parte da decisão em que se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial pelas infracções nele acusadas), dela recorre directamente para esta formação

judicial, pedindo a sua anulação e a revogação quanto à não tributação nas custas do processo nela determinada.

2 - Estribou-se o julgado, essencialmente, na consideração de que, tendo o processo de transgressão como finalidade própria o apuramento dos factos contravencionais às leis fiscais e a sua penalização, e de que, verificando-se a excepção peremptória (pressuposto processual negativo) da prescrição do procedimento judicial relativo às infracções, não havia que conhecer do imposto por tal excepção obstar ao conhecimento do fundo e gerar o arquivamento dos autos.

3 - Contra o decidido, a recorrente pretexta, em síntese, que a sentença sofre da nulidade do n.º 1 do artigo 144.º do C.P.T. por esta não se ter pronunciado quanto à liquidação do imposto cujo pedido de condenação era feito no processo e cujo conhecimento na mesma sede se encontra salvaguardado nos artigos 2.º e 5.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (que aprovou o JRIFNA) e no artigo 11.º, parte final do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, ao contemplar a manutenção do direito contravencional anterior quanto às infracções fiscais ocorridas sob a sua vigência e finalmente que, encontrando-se também em vigor o Regul. das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, se deveria ter condenado o arguido nas custas.

4 - O Meritíssimo Juiz sustentou o julgado abonando-se, essencialmente, em três ideias rectoras.

A primeira reproduz o citado fundamento da decisão de que, segundo o regime do processo penal, a prescrição do procedimento judicial se consubstancia numa excepção peremptória (pressuposto processual negativo) que obsta à apreciação da matéria de fundo e gera o arquivamento do processo; a segunda é a de que o regime do artigo 122.º do C. I. Transacções, após a redacção do Decreto-Lei n.º 374-B/79, que desligou a liquidação do imposto do processo de transgressão, constitui expressão de uma regra geral e, finalmente, a de que, segundo o novo regime do processo de transgressão aprovado pelo Decreto-Lei n.º 17/91, de 10 de Janeiro, o objecto do processo só pode reduzir-se ao apuramento e eventual sancionamento pelas respectivas infracções, não permitindo, por exemplo, a dedução do pedido cível de indemnização (artigo 9.º, n.º 3), e tal diploma revogou tacitamente todas as normas do C.P.C. Impostos que consagravam a possibilidade de conhecimento da obrigação de imposto.

5 - Não houve contra-alegações.

6 - O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, não pela procedência do fundamento da nulidade da sentença, dado que o juiz havia decidido não conhecer do pedido de condenação do imposto, mas pela razão invocada da prescrição do procedimento judicial não obstar ao prosseguimento do processo para julgamento pela falta da arrecadação do imposto, como tem sido jurisprudência pacífica do tribunal, e de o Decreto-Lei n.º 17/91, enquanto lei geral, não poder revogar, salvo intenção inequívoca do legislador que não ocorreu, as disposições especiais do Decreto-Lei n.º 20-A/90.

B - A fundamentação:

Com os vistos dos juizes-adjuntos cumpre decidir.

1 - A questão da nulidade da sentença.

Não pode afirmar-se, como se queixa a recorrente, de que o juiz tenha violado o dever de pronunciar-se sobre a parte da acusação relativa à imputada falta de arrecadação do imposto apurado (1).

(1) Dever este cometido no art. 660º, n.º 2, do C.P.C. e sancionado pelos arts. 668º, n.º 1, al. d), do mesmo código e 144º, n.º 1, do C.P.T.

É que o juiz encarou tal questão, resolvendo-a no sentido de que a lei não lhe permitia julgar, no processo de transgressão, se a obrigação de imposto cuja falta de pagamento era acusada era ou não devida.

Sendo assim, a situação que se verifica é a de um errado julgamento sobre o sentido das disposições legais que regulam o conhecimento do imposto no processo de transgressão, abaixo analisadas, nos casos em que o procedimento judicial se tenha extinguido por prescrição e os factos contravencionais tenham ocorrido anteriormente à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

2 - A questão da obrigatoriedade do conhecimento do imposto liquidado no processo em caso de prescrição do procedimento judicial.

A questão traduz-se agora em saber se, declarando o juiz prescrito o procedimento judicial pelas infracções fiscais acusadas no auto de notícia, deve o processo prosseguir para julgamento do imposto de compensação cuja falta de arrecadação aí também se acusa e se apura.

No regime anterior ao RJIFNA, que também adoptou uma nova lei processual para a perseguição do ilícito nele criado, aderindo então ao Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, para além dos aspectos nele expressamente contemplados, e que agora se mostra regulada no CPT (Título IV), havia vários impostos, como o que está em causa, do imposto de compensação, que se não fossem liquidados e pagos dentro dos prazos legais eram cobrados em processo de transgressão, em conjunto com a multa, nos termos do artigo 117.º do CPCI.

Ora o regime de processamento e sancionamento das infracções fiscais anteriores ao RJIFNA foi expressamente mantido quer pelo artigo 2.º quer pelo n.º 2 do artigo 5.º do diploma que o aprovou e como tal tem de ser aplicado, salvo na medida em que saia ofendido o princípio da aplicação da lei sancionatória mais favorável ao arguido, como o entendeu o T. Constitucional, em sede fiscalização abstracta de constitucionalidade (Ac. n.º 150/94, de 08.02.94, in *Diário da República*, 1.ª série de 94.03.30).

Acrescente-se ainda que a eficácia normativa da lei anterior ao RJIFNA veio a ser mantida pela parte final do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23/4 (diploma que aprovou o C.P.T.), pelo que, não obstante a nova alteração da lei reguladora do processamento das contra-ordenações levada a cabo por este compêndio normativo, será sempre pela lei em vigor no momento da sua prática que, quanto às infracções cometidas antes da entrada em vigor daquele RJIFNA, terá de aferir-se o regime adjectivo aplicável.

Sempre que, segundo este, o imposto devesse ser cobrado no próprio processo de transgressão, a situação era, verdadeiramente, a de uma cumulação legal de dois diferentes objectos processuais.

Tratava-se de uma opção legislativa, decerto, influenciada por considerações de alguma economia e celeridade processuais e ainda, por nesses casos, a tipificação legal do respectivo ilícito associar, normalmente, a definição dos respectivos factos tributários.

Mas, não havia uma necessária e incindível relação de dependência ou incidibilidade processual entre os dois diferentes objectos - entre o procedimento pela infracção fiscal e o procedimento para a liquidação do imposto -, pese embora os factos materiais da infracção integrem, por via de regra, também os pressupostos definidos no facto tributário gerador da obrigação daquele imposto.

Que era assim depreendia-se desde logo do facto do artigo 104.º, alínea a) do CPCI mandar instaurar o processo de transgressão, desde

que fosse constatada omissão ou erro na liquidação de contribuição ou imposto, imputável ao contribuinte ou ao sujeito da obrigação acessória, que não pudesse ser reparado por liquidação efectuada em conformidade com as leis da tributação, sem que fizesse depender esse procedimento da necessidade de procedimento contra qualquer eventual existência de qualquer infracção fiscal.

A mesma conclusão se poderia retirar do §3.º do artigo 108.º do mesmo compêndio normativo quando aí se dispunha que o auto de notícia não deixaria de ser levantado ainda que o atuante reputasse a infracção não punível, no que se poderia pressupor ter o legislador em vista, entre outras circunstâncias com tal efeito (v. g. a amnistia da infracção), também a prescrição da infracção, o que se poderia traduzir na instauração do processo apenas para a cobrança do imposto.

Era, todavia, do regime contemplado nos diversos Códigos Fiscais que se retirava a certeza da completa independência entre a vida do procedimento pela infracção fiscal e pela obrigação de imposto, dentro do respectivo processo de transgressão.

Na verdade, e a título de exemplo, podem apontar-se naquele sentido, na medida em que se ordenava que o processo prosseguisse para a arrecadação do imposto e juros, não obstante estar prescrita a infracção fiscal, o disposto nos artigos 74.º do Cod. Imp. Profissional, 103.º, § único do Cód. Imp. Complementar, 89.º, § 1.º do Cód. Imp. Capitais, 30.º do Reg. Imp. sobre Veículos, 34 do Reg. Imp. Compensação e artigo 219.º, § 2.º do Reg. do Imp. do Selo.

Por fim, resulta claro do disposto no artigo 115.º do CPCI que o que cessa no respectivo processo de transgressão, em caso de prescrição, é o procedimento judicial instaurado para perseguição da infracção.

A verificação da prescrição do procedimento judicial apenas obsta ao conhecimento da matéria de fundo, levando ao seu arquivamento, relativa à infracção fiscal, para utilizar a linguagem do senhor juiz do tribunal recorrido, em nada obstando ao conhecimento do outro objecto do processo que com aquele se acha cumulado.

E se analisarmos os demais argumentos a que o senhor juiz arrima a sua tese não chegaremos a conclusão diversa.

Na verdade, sendo embora certo que o legislador do Decreto-Lei n.º 374-B/79, de 10/9, erigiu, a exigência das penalidades aplicáveis como única finalidade do processo de transgressão por infracções fiscais relativas ao imposto de transacções, mediante a redacção dada ao artigo 122.º do respectivo código, isso não quer dizer que, se possa extrapolar daí qualquer sentido revogatório do regime estatuído nos diversos códigos fiscais.

A única leitura adequada aos termos do preceito é a de que o legislador entendeu, quanto às infracções fiscais relativas ao imposto em causa, passar a adoptar, quanto à finalidade do processo de transgressão, o sistema já em vigor quanto a outros impostos, como, v. g., a contribuição industrial e a contribuição predial.

A simples mudança de critério de um para outro dos sistemas de liquidação do imposto dentro ou fora do processo de transgressão é absolutamente inócua para daí extrair qualquer sentido revogatório do sistema, à falta de preceito inequívoco sobre o sentido defendido.

Também o argumento colhido da entrada em vigor do novo regime geral de processamento e julgamento das transgressões, efectuada pela mão do Decreto-Lei n.º 17/91, de 10 de Janeiro não merece melhor sorte.

Como o próprio autor da sentença recorrida reconhece, trata-se de uma lei geral sobre a matéria.

Ora, o processamento e julgamento dos processos de transgressão fiscais sempre estiveram e continuam a estar sujeitos a regime especial (antes regulado nos diversos códigos fiscais e no C.P.CI e hoje no RJIFNA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro e C. P. Tributário).

Sendo assim, tem de entender-se que aquele regime geral não revogou o regime especial, de acordo com o adágio latino de que *lex generalis non derogat legem specialem*, a menos que outra fosse a intenção inequívoca do legislador (artigo 7.º, n.º 3 do C. Civil).

Todavia, em preceito algum da nova lei geral de processamento das transgressões se vê minimamente retratado esse propósito legislativo.

Ao contrário, o simples facto de o processamento das transgressões fiscais ter continuado a ser previsto por lei especial (C. P. T.), como antes acontecia, deixa entrever intenção contrária.

Finalmente, não se distraia da circunstância de hoje a liquidação do imposto nunca ter lugar no processo de contra-ordenação, face ao RJIFNA e ao CPT, qualquer sentido inferativo de que, já anteriormente a eles esse deveria ser o, sistema regra, como sustenta o senhor juiz.

Não. Tais diplomas vieram regular toda a matéria em novos moldes, segundo uma diferente filosofia jurídica criminal não só quanto à natureza dos ilícitos como ao modo da sua perseguição e sancionamento.

Tratou-se de uma ruptura do sistema, tendo a nova lei a intenção de regular toda a matéria da lei anterior em novos moldes (n.º 2 do artigo 7.º do C. Civil).

Não é por isso legítimo colher nela o sentido das leis anteriores dado que a nova lei se apresenta não como uma continuidade do pensamento legislativo anterior, ma como uma ruptura dele.

Sendo assim, o processo terá de prosseguir para conhecimento da existência ou não da obrigação de imposto que constitui um outro diverso objecto do mesmo processo (2).

Do exposto conclui-se que o despacho recorrido, na medida em que decidiu não julgar a acusação pela falta de arrecadação do imposto liquidado no processo, não pode manter-se.

3 - A questão das custas.

Quanto à pretendida condenação nas custas, a recorrente não tem razão, porquanto a condenação ou não no seu pagamento depende do teor da própria decisão recorrida e não da decisão sobre a condenação no pagamento do imposto que, eventualmente, deveria ter sido proferida e não o foi.

Ora, porque a competência para decretar tal decisão se devolve ao tribunal *a quo*, dado que este tribunal não julga em regime de substituição, a oportunidade para essa condenação só ocorrerá com a prolação da futura decisão em que eventualmente se condene o arguido no pagamento das quantias em dívida.

Não merece, pois, o recurso provimento quanto a esta questão.

C - A decisão.

(2) Neste sentido se têm pronunciado muitos acórdãos deste Tribunal, entre eles se contando, a título de exemplo, os de 6-10-93, 29-9-93, 24-11-93, 22-9-93 e 15-3-95, 25-10-95 e 1-5-95, *in Recs.* n.ºs 16 440, 16 916, 17 029, 17 207 e 17 856, 19 320 e 18 890.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta Secção do S.T.A. em negar provimento ao recurso quanto à questão da não condenação nas custas e concedê-lo na parte restante, revogando a sentença recorrida, na parte em que decidiu não conhecer do pedido de condenação do imposto liquidado, devendo o senhor juiz proceder oportunamente a tal julgamento, após a baixa dos autos ao tribunal *a quo*.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Benjamim Silva Rodrigues* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Ernâni Marques Silva Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão fiscal. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Prosseguimento dos autos no tribunal, para se conhecer do imposto neles «liquidado».

Doutrina que dimana da decisão:

I — Em processo de transgressão, regulado no CPCI, ainda que se declare extinto o procedimento judicial, por prescrição, quanto à infracção nele perseguida, deve conhecer-se do imposto e eventuais juros compensatórios no mesmo «liquidados» e exigidos ao infractor, prosseguindo o processo seus termos, no tribunal, para tal efeito.

II — Tal procedimento é inequivocamente imposto pelas atinentes normas processuais daquele diploma e pelos diversos códigos fiscais.

Recurso n.º 21869, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Manuel José Vicente Mendes. Relator, o Exmo Cons.º Dr. Coelho Dias.

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

1. A Fazenda Pública recorre da decisão de fls. 22, proferida nestes autos de transgressão contra Manuel José Vicente Mendes, na qual se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial, ordenando-se o arquivamento dos autos, concluindo, em síntese, na alegação do recurso, que ocorrera omissão de pronúncia, por falta de decisão sobre o pedido de condenação no imposto, e ainda que, contrariamente ao decidido na sentença, eram devidas custas.

Pede, por isso, com o provimento do recurso, se anule a decisão recorrida e se substitua por outra que conheça do pedido de condenação da arguida no pagamento do imposto, juros e custas.

1.1. O M.mo Juiz sustentou o decidido.
 1.2. O Ex.mo Magistrado do M^oP^o junto deste S.T.A., emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

1.3. Com dispensa de vistos, vem o processo à conferência para decisão.

2. Não ocorre a invocada omissão de pronúncia, dada que, face ao teor da decisão proferida e ao estado dos autos, naquela se deu por findo o processo, implicitamente se decidindo não competir ao tribunal conhecer do imposto, conforme, aliás, se confirma no despacho de sustentação, im procedendo, pois, a arguida nulidade.

Porém, conforme tem sido uniformemente decidido, por este S.T.A., prescrito o procedimento judicial quanto à infracção, os processos de transgressão devem prosseguir, no tribunal, para se conhecer do imposto e eventuais juros compensatórios, neles exigidos, entendimento este claramente imposto pelas atinentes normas fiscais, quer no CPCI - art^os 104^o, a), 105^o, 117^o, 126^o, 138^o e 139^o - quer dos diversos códigos - art^os 116^o e 170^o do C. Sisa, 103^o do C. I. Complementar, 89^o do C. I. Capitais, 74^o do C. I. Profissional, e 34^o e 30^o dos Regulamentos Imp. Compensação e sobre veículos; o processo de transgressão era instaurado, também, em tais casos, para obter a condenação no pagamento do imposto em falta, e ainda que extinto o procedimento para aplicação da multa, prosseguia aquele seus termos para «arrecadação» do tributo - imposto de compensação, no caso dos autos.

A cessação do procedimento judicial reportava-se, apenas, à infracção perseguida nos autos, pois o processo de transgressão, quanto ao imposto, consubstanciava um processo declarativo, uma acção de condenação visando definir a obrigação do seu pagamento pelo contribuinte faltoso, de natureza jurisdicional, portanto, e que, consequentemente, não podia, nem pode, correr termos na repartição de finanças (cfr. A. Xavier «Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário», pag. 116, Cardoso da Costa, «Curso . . .», pag. 320, Sá Gomes, «Direito Penal Fiscal» CTF, Cadernos, 128, pag. 405, Laurentino Araújo, «Processo de Transgressão» pags. 14 e 85, R. Carvalho e R. Pardal, «CPCI . . .» pag. 128, nota 1, e A. Sousa e S. Paixão, «CPCI . . .» 2^a ed. pags 334 e segts.

Assim, não podia o M.mo Juiz ordenar o arquivamento dos autos competindo-lhe conhecer e decidir quanto ao imposto neles exigido.

Já no tocante às custas, carece de razão a F^a P^a recorrente, pois que, julgando extinto, por prescrição, o procedimento judicial, e ordenando o arquivamento dos autos, não eram devidas custas pela arguida e o M.mo Juiz não a podia condenar do seu pagamento.

É evidente, porém, que futura e eventual condenação no pagamento de imposto, acarretará a consequente condenação nas custas que forem devidas.

3. Pelo exposto, concede-se provimento parcial ao recurso e revoga-se em parte a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos no Tribunal *a quo* para se conhecer do imposto nos mesmos exigido.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *João José Coelho Dias* (relator) — *Benjamim Rodrigues* — *João Plácido da Fonseca Limão*. — *Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Julgamento do pedido de condenação do imposto liquidado no processo.

Doutrina que dimana da decisão:

Mesmo que declarado extinto, por prescrição, o procedimento judicial exercido no processo de transgressão, por qualquer infracção fiscal, deve conhecer-se nele do imposto nele liquidado por este ser um outro e diferente objecto processual, legalmente cumulado no processo.

Processo n.º 21 873, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida Alfredo da Silva Leitão & Filhos, L.da Relator o Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. O Ex.mo Representante da Fazenda Pública, dizendo-se inconformado com o segmento da sentença de 96.13.03 do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Santarém que decidiu não conhecer do imposto de compensação liquidado no processo sumario de transgressão movido contra *Alfredo da Silva Leitão & Mãos, Lda*, com os demais sinais dos autos, não obstante considerar não se verificar a sua prescrição de natureza substantiva (a recorrente aceite a parte da decisão em que se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial pelas infracções nele acusadas), dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua anulação e a revogação quanto à não tributação nas custas do processo nela determinada.

2. Estribou-se o julgado, essencialmente, na consideração de que, tendo o processo de transgressão como finalidade própria o apuramento dos factos contravencionais às leis fiscais e a sua penalização, e de que, verificando-se a excepção peremptória (pressuposto processual negativo) da prescrição do procedimento judicial relativo às infracções, não havia que conhecer do imposto por tal excepção obstar ao conhecimento do fundo e gerar o arquivamento dos autos.

3. Contra o decidido, a recorrente pretexta, em síntese, que a sentença sofre da nulidade do n.º 1 do art.º 144º do C.P.T. por esta não se ter pronunciado quanto à liquidação do imposto cujo pedido de condenação era feito no processo e cujo conhecimento na mesma sede se encontra salvaguardado nos art.ºs 2º e 5º, n.º 2 do DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (que aprovou o JRIFNA) e no art.º 11º, parte final do DL. n.º 154/91, de 23 de Abril, ao contemplar a manutenção do direito contravencional anterior quanto às infracções fiscais ocorridas sob a sua vigência e finalmente que, encontrando-se também em vigor o Regul. das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, se deveria ter condenado o arguido nas custas.

4. O Meritíssimo Juiz sustentou o julgado abonando-se, essencialmente, em três ideias força.

A primeira reproduz o citado fundamento da decisão de que, segundo o regime do processo penal, a prescrição do procedimento judicial se consubstancia numa excepção peremptória (pressuposto processual negativo) que obsta à apreciação da matéria de fundo e gera o arquivamento do processo; a segunda é a de que o regime do art.º 122º do C. I. Transacções, após a redacção do DL. n.º 374-B/79, que desligou a liquidação do imposto do processo de transgressão, constitui expressão de uma regra geral e, finalmente, a de que, segundo o novo regime do processo de transgressão aprovado pelo DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro, o objecto do processo só pode reduzir-se ao apuramento e eventual sancionamento pelas respectivas infracções, não permitindo, por exemplo, a dedução do pedido cível de indemnização (art.º 9º n.º 3), e tal diploma revogou tacitamente todas as normas do C.P.C. Impostos que consagravam a possibilidade de conhecimento da obrigação de imposto.

5. Não houve contra-alegações.

6. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, não pela procedência do fundamento da nulidade da sentença, dado que o juiz havia decidido não conhecer do pedido de condenação do imposto, mas pela razão invocada da prescrição do procedimento judicial não obstar ao prosseguimento do processo para julgamento pela falta da arrecadação do imposto, como tem sido jurisprudência pacífica do tribunal, e de o DL. n.º 17/91, enquanto lei geral, não poder revogar, salvo intenção inequívoca do legislador que não ocorreu, as disposições especiais do DL. n.º 20-A/90.

B - A fundamentação:

Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

1. A questão da nulidade da sentença.

Não pode afirmar-se, como se queixa a recorrente, de que o juiz tenha violado o dever de pronunciar-se sobre a parte da acusação relativa à imputada falta de arrecadação do imposto apurado ⁽¹⁾.

É que o juiz encarou tal questão, resolvendo-a no sentido de que a lei não lhe permitia julgar, no processo de transgressão, se a obrigação de imposto cuja falta de pagamento era acusada era ou não devida.

Sendo assim, a situação que se verifica é a de um errado julgamento sobre o sentido das disposições legais que regulam o conhecimento do imposto no processo de transgressão, abaixo analisadas, nos casos em que o procedimento judicial se tenha extinguido por prescrição e os factos contravençionais tenham ocorrido anteriormente à entrada em vigor do D.L. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

2. A questão da obrigatoriedade do conhecimento do imposto liquidado no processo em caso de prescrição do procedimento judicial.

A questão traduz-se agora em saber se, declarando o juiz prescrito o procedimento judicial pelas infracções fiscais acusadas no auto de notícia, deve o processo prosseguir para julgamento do imposto de compensação cuja falta de arrecadação aí também se acusa e se apura.

No regime anterior ao RJIFNA, que também adoptou uma nova lei processual para a perseguição do ilícito nele criado, aderindo então ao DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, para além dos aspectos nele expressamente contemplados, e que agora se mostra regulada no CPT (Título IV), havia vários impostos, como o que está em causa, do

⁽¹⁾ Dever este cometido no art. 660º n.º 2 do C.P.C. e sancionado pelos arts 668º n.º 1 al. d) do mesmo código e 144º n.º 1 do C.P.T.

imposto de compensação, que se não fossem liquidados e pagos dentro dos prazos legais eram cobrados em processo de transgressão, em conjunto com a multa, nos termos do art.º 117º do CPCI.

Ora o regime de processamento e sancionamento das infracções fiscais anteriores ao RJIFNA foi expressamente mantido quer pelo art.º 2º quer pelo n.º 2 do art.º 5º do diploma que o aprovou e como tal tem de ser aplicado, salvo na medida em que saia ofendido o princípio da aplicação da lei sancionatória mais favorável ao arguido, como o entendeu o T. Constitucional, em sede fiscalização abstracta de constitucionalidade (Ac. n.º 150/94, de 08.02.94, *in* DR. I Série de 94.03.30).

Acrescente-se ainda que a eficácia normativa da lei anterior ao RJIFNA veio a ser mantida pela parte final do art.º 11º do DL. n.º 154/91, de 23/4 (diploma que aprovou o C.P.T.), pelo que, não obstante a nova alteração da lei reguladora do processamento das contra-ordenações levada a cabo por este compêndio normativo, será sempre pela lei em vigor no momento da sua prática que, quanto às infracções cometidas antes da entrada em vigor daquele RJIFNA, terá de aferir-se o regime adjectivo aplicável.

Sempre que, segundo este, o imposto devesse ser cobrado no próprio processo de transgressão, a situação era, verdadeiramente, a de uma cumulação legal de dois diferentes objectos processuais.

Tratava-se de uma opção legislativa, decerto, influenciada por considerações de alguma economia e celeridade processuais e ainda, por nesses casos, a tipificação legal do respectivo ilícito associar, normalmente, a definição dos respectivos factos tributários.

Mas, não havia uma necessária e incidível relação de dependência ou incidibilidade processual entre os dois diferentes objectos - entre o procedimento pela infracção fiscal e o procedimento para a liquidação do imposto -, pese embora os factos materiais da infracção integrassem, por via de regra, também os pressupostos definidos no facto tributário gerador da obrigação daquele imposto.

Que era assim depreendia-se desde logo do facto do art.º 104º, al. a) do CPCI mandar instaurar o processo de transgressão, desde que fosse constatada omissão ou erro na liquidação de contribuição ou imposto, imputável ao contribuinte ou ao sujeito da obrigação acessória, que não pudesse ser reparado por liquidação efectuada em conformidade com as leis da tributação, sem que fizesse depender esse procedimento da necessidade de procedimento contra qualquer eventual existência de qualquer infracção fiscal.

A mesma conclusão se poderia retirar do §3º do art.º 108º do mesmo compêndio normativo quando aí se dispunha que o auto de notícia não deixaria de ser levantado ainda que o autuante reputasse a infracção não punível, no que se poderia pressupor ter o legislador em vista, entre outras circunstâncias com tal efeito (v. g. a amnistia da infracção), também a prescrição da infracção, o que se poderia traduzir na instauração do processo apenas para a cobrança do imposto.

Era, todavia, do regime contemplado nos diversos Códigos Fiscais que se retirava a certeza da completa independência entre a vida do procedimento pela infracção fiscal e pela obrigação de imposto, dentro do respectivo processo de transgressão.

Na verdade, e a título de exemplo, podem apontar-se naquele sentido, na medida em que se ordenava que o processo prosseguisse para a arrecadação do imposto e juros, não obstante estar prescrita a infracção fiscal, o disposto nos art.ºs 74º do Cod. Imp. Profissional, 103º, § único do Cód. Imp. Complementar, 89º, § 1º do Cód. Imp. Capitais, 30º do Reg. Imp. sobre Veículos, 34º do Reg. Imp. Compensação e art.º 219º, § 2º do Reg. do Imp. do Selo.

Por fim, resulta claro do disposto no art.º 115º do CPCI que o que cessa no respectivo processo de transgressão, em caso de prescrição, é o procedimento judicial instaurado para perseguição da infracção.

A verificação da prescrição do procedimento judicial apenas obsta ao conhecimento da matéria de fundo, levando ao seu arquivamento, relativa à infracção fiscal, para utilizar a linguagem do senhor juiz do tribunal recorrido, em nada obstando ao conhecimento do outro objecto do processo que com aquele se acha cumulado.

E se analisarmos os demais argumentos a que o senhor juiz arrima a sua tese não chegaremos a conclusão diversa.

Na verdade, sendo embora certo que o legislador do DL. n.º 374-B/79, de 10/9, erigiu, a exigência das penalidades aplicáveis como única finalidade do processo de transgressão por infracções fiscais relativas ao imposto de transacções, mediante a redacção dada ao art.º 122º do respectivo código, isso não quer dizer que, se possa extrapolar daí qualquer sentido revogatório do regime estatuído nos diversos códigos fiscais.

A única leitura adequada ao termos do preceito é a de que o legislador entendeu, quanto às infracções fiscais relativas ao imposto em causa, passar a adoptar, quanto à finalidade do processo de transgressão, o sistema já em vigor quanto a outros impostos, como, *v. g.*, a contribuição industrial e a contribuição predial.

A simples mudança de critério de um para outro dos sistemas de liquidação do imposto dentro ou fora do processo de transgressão é absolutamente inócua para daí extrair qualquer sentido revogatório do sistema, à falta de preceito inequívoco sobre o sentido defendido.

Também o argumento colhido da entrada em vigor do novo regime geral de processamento e julgamento das transgressões, efectuado pela mão do DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro não merece melhor sorte.

Como o próprio autor da sentença recorrida reconhece, trata-se de uma lei geral sobre a matéria.

Ora, o processamento e julgamento dos processos de transgressão fiscais sempre estiveram e continuam a estar sujeitos a regime especial (antes regulado nos diversos códigos fiscais e no C.P.C.I. e hoje no RJIFNA, aprovado pelo DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro e C. P. Tributário).

Sendo assim, tem de entender-se que aquele regime geral não revogou o regime especial, de acordo com o adágio latino de que *lex generale non derogat legis specialis*, a menos que outra fosse a intenção inequívoca do legislador (art.º 7º n.º 3 do C. Civil).

Todavia, em preceito algum da nova lei geral de processamento das transgressões se vê minimamente retratado esse propósito legislativo.

Ao contrário, o simples facto de o processamento das transgressões fiscais ter continuado a ser previsto por lei especial (C. P. T.), como antes acontecia, deixa entrever intenção contrária.

Finalmente, não se distraía da circunstância de hoje a liquidação do imposto nunca ter lugar no processo de contra-ordenação, face ao RJIFNA e ao CPT, qualquer sentido inferativo de que, já anteriormente a eles esse deveria ser o sistema regra, como sustenta o senhor juiz.

Não. Tais diplomas vieram regular toda a matéria em novos moldes, segundo uma diferente filosofia jurídico criminal não só quanto à natureza dos ilícitos como ao modo da sua perseguição e sancionamento.

Tratou-se de uma ruptura do sistema, tendo a nova lei a intenção de regular toda a matéria da lei anterior em novos moldes (n.º 2 do art.º 7º do C. Civil).

Não é por isso legítimo colher nela o sentido das leis anteriores dado que a nova lei se apresenta não como uma continuidade do pensamento legislativo anterior, mas como uma ruptura dele.

Sendo assim, o processo terá de prosseguir para conhecimento da existência ou não da obrigação de imposto que constitui um outro diverso objecto do mesmo processo (²).

Do exposto conclui-se que o despacho recorrido, na medida em que decidiu não julgar a acusação pela falta de arrecadação do imposto liquidado no processo, não pode manter-se.

3. A questão das custas.

Quanto à pretendida condenação nas custas, a recorrente não tem razão, porquanto a condenação ou não no seu pagamento depende do teor da própria decisão recorrida e não da decisão sobre a condenação no pagamento do imposto que, eventualmente, deveria ter sido proferida e não o foi.

Ora, porque a competência para decretar tal decisão se devolve ao tribunal *a quo*, dado que este tribunal não julga em regime de substituição, a oportunidade para essa condenação só ocorrerá com a prolação da futura decisão em que eventualmente se condene o arguido no pagamento das quantias em dívida.

Não merece, pois, o recurso provimento quanto a esta questão.

C - A decisão.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta Secção do S.T.A. em negar provimento ao recurso quanto à questão da não condenação nas custas e concedê-lo na parte restante, revogando a sentença recorrida, na parte em que decidiu não conhecer do pedido de condenação do imposto liquidado, devendo o senhor juiz proceder oportunamente a tal julgamento, após a baixa dos autos ao tribunal *a quo*.

Sem custas.

— Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Benjamim Silva Rodrigues* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

(²) Neste sentido se têm pronunciado muitos acórdãos deste tribunal, entre eles se contando, a título de exemplo, os de 93.10.06, 93.09.29, 93.11.24, 93.09.22 e 95.03.15, 95.10.25, 95.05.1, *in* Recs. n.ºs 16 440, 16 916, 17 029, 17 207 e 17 856, 19 320 e 18 890.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão fiscal. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Prosseguimento dos autos no tribunal, para se conhecer do imposto neles “liquidado”.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Em processo de transgressão, regulado no CPCI, ainda que se declare extinto o procedimento judicial, por prescrição, quanto à infracção nele perseguida, deve conhecer-se do imposto e eventuais juros compensatórios no mesmo “liquidados” e exigidos ao infractor, prosseguindo o processo seus termos, no tribunal, para tal feito.*
- II — *Tal procedimento é inequivocamente imposto pelas atinentes normas processuais daquele diploma e pelos diversos Códigos fiscais.*

Recurso n.º 21 878. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Martinho Maurício Ferreira; Relator o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Coelho Dias.

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

1. A Fazenda Pública recorre da decisão de fls. 41, proferida nestes autos de transgressão contra “Martinho Maurício Ferreira”, na qual se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial, ordenando-se o arquivamento dos autos, concluindo, em síntese, na alegação do recurso, que ocorrera omissão de pronúncia, por falta de decisão sobre o pedido de condenação no imposto, e ainda que, contrariamente ao decidido na sentença, eram devidas custas.

Pede, por isso, com o provimento do recurso, se anule a decisão recorrida e se substitua por outra que conheça do pedido de condenação da arguida no pagamento do imposto, juros e custas.

1.1. Contra-alegou o recorrido sustentando o acerto da sentença sob censura.

1.2. O M.mo Juiz sustentou o decidido.

1.3. O Ex.mo Magistrado do M.º P.º junto deste S.T.A., emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

1.4. Com dispensa de vistos, vem o processo à conferência para decisão.

2. Não ocorre a invocada omissão de pronúncia, dado que, face ao teor da decisão proferida e ao estado dos autos, naquela se deu por findo o processo, implicitamente se decidindo não competir ao tribunal conhecer do imposto e juros, conforme, aliás, se confirma no despacho de sustentação, improcedendo, pois, a arguida nulidade.

Porém, conforme tem sido uniformemente decidido, por este S.T.A., prescrito o procedimento judicial quanto à infracção, os processos de transgressão devem prosseguir, no tribunal, para se conhecer do imposto e eventuais juros compensatórios, neles exigidos, entendimento este claramente imposto pelas atinentes normas fiscais, quer do CPCI- art.ºs 104.º, a), 105.º, 117.º, 126.º, 138.º e 139.º - quer dos diversos Códigos - art.º s 116º e 170º do C. Sisa, 103.º do C.

I. Complementar, 89.º do C. I. Capitais, 74.º do C. I. Profissional, e 34.º e 30º dos Regulamentos Imp. Compensação e sobre veículos; o processo de transgressão era instaurado, também, em tais casos, para obter a condenação no pagamento do imposto em falta, e ainda que extinto o procedimento para aplicação da multa, prosseguia aquele seus termos para “arrecadação” do tributo - imposto Complementar, no caso dos autos.

A cessação do procedimento judicial reportava-se, apenas, à infracção perseguida nos autos, pois o processo de transgressão, quanto ao imposto, consubstanciava um processo declarativo, uma acção de condenação visando definir a obrigação do seu pagamento pelo contribuinte faltoso, de natureza jurisdicional, portanto, e que, consequentemente, não podia, nem pode, correr termos na repartição de finanças (cfr. A. Xavier “Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário”, pag. 116, Cardoso da Costa, “Curso. . .”, pag. 320, Sá Gomes, “Direito Penal Fiscal” CTF, Cadernos, 128, pag. 405, Laurentino Araújo, “Processo de Transgressão” pags. 14 e 85, R. Carvalho e R. Pardal, “CPCI. . .” pag. 128, nota 1, e A. Sousa e S. Paixão, “CPCI. . .” 2.^a ed., pags. 334 e segts.

Assim, não podia o M.mo Juiz ordenar o arquivamento dos autos competindo-lhe conhecer e decidir quanto ao imposto e juros compensatórios neles exigidos.

Já no tocante às custas, carece de razão a F.^a P.^a recorrente, pois que, julgando extinto, por prescrição, o procedimento judicial, e ordenando o arquivamento dos autos, não eram devidas custas pela arguida e o M.mo Juiz não a podia condenar do seu pagamento.

É evidente, porém, que futura e eventual condenação no pagamento de imposto, acarretará a consequente condenação nas custas que forem devidas.

3. Pelo exposto, concede-se provimento parcial ao recurso e revoga-se em parte a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos no Tribunal *a quo* para se conhecer do imposto e juros compensatórios nos mesmos exigidos.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — João José Coelho Dias (relator) — Benjamim Silva Rodrigues — João Plácido da Fonseca Lima. — Fui presente, Jorge Manuel Lopes de Sousa.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Julgamento do pedido de condenação do imposto liquidado no processo.

Doutrina que dimana da decisão:

Mesmo que declarado extinto, por prescrição, o procedimento judicial exercido no processo de transgressão por qualquer infracção fiscal, deve conhecer-se nele do imposto nele liquidado por este ser um outro e diferente objecto processual, legalmente cumulado no processo.

Recurso n.º 21 890. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Armando Almeida Cardoso; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório.

1. O Ex.º Representante da Fazenda Pública, dizendo-se informado com o segmento da sentença de 96.11.19 do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém que decidiu não conhecer do disposto de compensação do 4.º trimestre de 1982, relativo ao veículo FF-33-98, liquidado no processo sumário de transgressão movido contra *Armando Almeida Cardoso*, com os demais sinais dos autos, não obstante haver considerado não se verificar a sua prescrição de natureza substantiva (a recorrente aceitou a parte da decisão em que se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial pelas infracções nele acusadas), dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua anulação e a revogação quanto à não tributação nas custas do processo nela determinada.

2. Estribou-se o julgado, essencialmente, na consideração de que, tendo o processo de transgressão como finalidade própria o apuramento dos factos contravencionais às leis fiscais e a sua penalização, e de que, verificando-se a excepção peremptória (pressuposto processual negativo) da prescrição do procedimento judicial relativo às infracções, não havia que conhecer do imposto por tal excepção obstar ao conhecimento do fundo e gerar o arquivamento dos autos.

3. Contra o decidido, a recorrente pretexta, em síntese, que a sentença sofre da nulidade do n.º 1 do art.º 144º do C.P.T. por esta não se ter pronunciado quanto à liquidação do imposto cujo pedido de condenação era feito no processo e cujo conhecimento na mesma sede se encontra salvaguardado nos art.ºs 2º e 5º n.º 2 do DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (que aprovou o RJIFNA) e no art.º 11º, parte final do DL. n.º 154/91, de 23 de Abril, ao contemplar a manutenção do direito contravencional anterior quanto às infracções fiscais ocorridas sob a sua vigência e finalmente que, encontrando-se também em vigor o Regul. das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, se deveria ter condenado o arguido nas custas.

4. O Meritíssimo Juiz sustentou o julgado abonando-se, essencialmente, em três ideias rectoras.

A primeira reproduz o citado fundamento da decisão de que, segundo o regime do processo penal, a prescrição do procedimento judicial se consubstancia numa excepção peremptória (pressuposto processual negativo) que obsta à apreciação da matéria de fundo e gera o arquivamento do processo; a segunda é a de que o regime do art.º 122º do C. I. Transacções, após a redacção do DL. n.º 374-B/79, que desligou a liquidação do imposto do processo de transgressão constitui expressão de uma regra geral e, finalmente, a de que, segundo o novo regime do processo de transgressão aprovado pelo DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro, o objecto do processo só pode reduzir-se ao apuramento e eventual sancionamento pelas respectivas infracções, não permitindo, por exemplo, a dedução do pedido cível de indemnização (art.º 9º n.º 3), e tal diploma revogou tacitamente todas as normas do C. P. C. Impostos que consagravam a possibilidade de conhecimento da obrigação de imposto.

5. Não houve contra-alegações.

6. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, dada a invocada da prescrição do procedimento judicial não obstar ao prosseguimento do processo para julgamento pela falta da arrecadação do imposto, como tem sido jurisprudência pacífica do tribunal, e da aplicação do regime anterior ao RJIFNA relativamente às infracções fiscais cometidas antes ter sido salvaguardada pelas disposições especiais dos art.ºs 2º e 5º n.º 2 do DL. n.º 20-A/90, que o aprovou, e 11º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril que aprovou o CPT.

B — A fundamentação.

Com os vistos dos juizes-adjuntos cumpre decidir.

1. A questão da nulidade da sentença.

Não pode afirmar-se, como se queixa a recorrente, de que o juiz tenha violado o dever de pronunciar-se sobre a parte da acusação relativa à imputada falta de arrecadação do imposto apurado⁽¹⁾.

É que o juiz encarou tal questão, resolvendo-a no sentido de que a lei não lhe permitia julgar, no processo de transgressão, se a obrigação de imposto cuja falta de pagamento era acusada era ou não devida.

Sendo assim, a situação que se verifica é a de um errado julgamento sobre o sentido das disposições legais que regulam o conhecimento do imposto no processo de transgressão, abaixo analisadas, nos casos em que o procedimento judicial se tenha extinguido por prescrição e os factos contravencionais tenham ocorrido anteriormente à entrada em vigor do D.L. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

2. A questão da obrigatoriedade do conhecimento do imposto liquidado no processo em caso de prescrição do procedimento judicial.

A questão traduz-se agora em saber se, declarando o juiz prescrito o procedimento judicial pelas infracções fiscais acusadas no auto de notícia, deve o processo prosseguir para julgamento do imposto de compensação cuja falta de arrecadação aí também se acusa e se apura.

No regime anterior ao RJIFNA, que também adoptou uma nova lei processual para a perseguição do ilícito nele criado, aderindo então ao DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, para além dos aspectos nele expressamente contemplados, e que agora se mostra regulada no CPT (Título IV), havia vários impostos, como o que está em causa, do imposto de compensação, que se não fossem liquidados e pagos dentro dos prazos legais eram cobrados em processo de transgressão, em conjunto com a multa, nos termos do art.º 117º do CPCI.

Ora o regime de processamento e sancionamento das infracções fiscais anteriores do RJIFNA foi expressamente mantido quer pelo arts. 2º quer pelo n.º 2 do art.º 5º do diploma que o aprovou e como tal tem de ser aplicado, salvo na medida em que saia ofendido o princípio da aplicação da lei sancionatória mais favorável ao arguido, como o atendeu o T. Constitucional, em sede fiscalização abstracta de constitucionalidade (Ac. n.º 150/94, de 08.02.94, *in D.R.*, I Série de 94.03.30).

Acrescente-se ainda que a eficácia normativa da lei anterior ao RJIFNA veio a ser mantida pela parte final do art.º 11º do DL. n.º 154/91, de 23/4 (diploma que aprovou o C.P.T.), pelo que, não obstante a nova alteração da lei reguladora do processamento da contra-ordenações levada a cabo por este compêndio normativo, será

⁽¹⁾ Dever este cometido no art. 660º n.º 2 do C.P.C. e sancionado pelos arts.ºs 668º n.º 1 al. d) do mesmo código e 144º n.º 1 do C.P.T.

sempre pela lei em vigor no momento da sua prática que, quanto às infracções cometidas antes da entrada em vigor daquele RJIFNA, terá a aferir-se o regime adjectivo aplicável.

Sempre que, segundo este, o imposto devesse ser cobrado no próprio processo de transgressão, a situação era, verdadeiramente, a de uma cumulação legal de dois diferentes objectos processuais.

Tratava-se de uma opção legislativa, decerto, influenciada por consideração de alguma economia e celeridade processuais e ainda, por nesses casos, a tipificação legal do respectivo ilícito associar, normalmente, a definição dos respectivos factos tributários.

Mas, não havia uma necessária e incidível relação de dependência ou incidibilidade processual entre os dois diferentes objectos — entre o procedimento pela infracção fiscal e o procedimento para a liquidação do imposto —, pesem embora os factos materiais da infracção integrarem, por via de regra, também os pressupostos definidos no facto tributário gerador da obrigação daquele imposto.

Que era assim depreendia-se desde logo do facto do art.º 104.º, al. a) do CPCI mandar instaurar o processo de transgressão, desde que fosse constatada omissão ou erro na liquidação de contribuição ou imposto, imputável ao contribuinte ou ao sujeito da obrigação acessória, que não pudesse ser reparado por liquidação efectuada em conformidade com as leis da tributação, sem que fizesse depender esse procedimento da necessidade de procedimento contra qualquer eventual existência de qualquer infracção fiscal.

A mesma conclusão se poderia retirar do § 3.º do art.º 108.º do mesmo compêndio normativo quando aí se dispunha que o auto de notícia não deixaria de ser levantado ainda que o autuante reputasse a infracção não punível, no que se poderia pressupor ter o legislador em vista, entre outras circunstâncias com tal efeito (v. g. a amnistia da infracção), também a prescrição da infracção, o que se poderia traduzir na instauração do processo apenas para a cobrança do imposto.

Era, todavia, do regime contemplado nos diversos Códigos Fiscais que se retirava a certeza da completa independência entre a vida do procedimento pela infracção fiscal e pela obrigação de imposto, dentro do respectivo processo de transgressão.

Na verdade, e a título de exemplo, podem apontar-se naquele sentido, na medida em que se ordenava que o processo prosseguisse para a arrecadação do imposto e juros, não obstante estar prescrita a infracção fiscal, o disposto nos art.ºs 74.º do Cod. Imp. Profissional, 103.º, § único do Cód. Imp. Complementar, 89.º, § 1.º do Cód. Imp. Capitais, 30.º do Reg. Imp. sobre Veículos, 34.º do Reg. Imp. Compensação e art.º 219.º, § 2.º do Reg. do Imp. do Selo.

Por fim, resulta claro do disposto no art.º 115.º do CPCI que o que cessa no respectivo processo de transgressão, em caso de prescrição, é o procedimento judicial instaurado para perseguição da infracção.

A verificação da prescrição do procedimento judicial apenas obsta ao conhecimento da matéria de fundo, levando ao seu arquivamento, relativa à infracção fiscal, para utilizar a linguagem do senhor juiz do tribunal recorrido, em nada obstando ao conhecimento do outro objecto do processo que com aquele se acha cumulado.

E se analisarmos os demais argumentos a que o senhor juiz arrima a sua tese não chegaremos a conclusão diversa.

Na verdade, sendo embora certo que o legislador do DL. n.º 374-B/79, de 10/9, erigiu, a exigência das penalidades aplicáveis como única finalidade do processo de transgressão por infracções fiscais relativas ao imposto de transacções, mediante a redacção dada ao art.º 122.º do respectivo código, isso não quer dizer que, se possa extrapolar daí qualquer sentido revogatório do regime estatuído nos diversos códigos fiscais.

A única leitura adequada aos termos do preceito é a de que o legislador entendeu, quanto às infracções fiscais relativas ao imposto em causa, passar a adoptar, quanto a finalidade do processo de transgressão, o sistema já em vigor quanto a outros impostos, como, v. g., a contribuição industrial e a contribuição predial.

A simples mudança de critério de um para outro dos sistemas de liquidação do imposto dentro ou fora do processo de transgressão, é absolutamente inócua para daí extrair qualquer sentido revogatório do sistema, à falta de preceito inequívoco sobre o sentido defendido.

Também o argumento colhido da entrada em vigor do novo regime geral de processamento e julgamento das transgressões, efectuado pela mão do DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro não merece melhor sorte.

Como o próprio autor da sentença recorrida reconhece, trata-se de uma lei geral sobre a matéria.

Ora, o processamento e julgamento dos processos de transgressões fiscais sempre estiveram e continuam a estar sujeitos a regime especial (antes regulado nos diversos códigos fiscais e no C.P.C.I. e hoje no RJIFNA, aprovado pelo DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro e C. P. Tributário).

Sendo assim, tem de entender-se que aquele regime geral não revogou o regime especial, de acordo como o adágio latino de que *lex generalis non derogat legem specialem*, a menos que outra fosse a intenção inequívoca do legislador (art.º 7.º n.º 3 do C. Civil).

Todavia, em preceito algum da nova lei geral de processamento das transgressões se vê minimamente retratado esse propósito legislativo.

Ao contrário, o simples facto de o processamento das transgressões fiscais ter continuado a ser previsto por lei especial (C. P. T.), como antes acontecia, deixa entrever intenção contrária.

Finalmente, não se distraía de circunstância de hoje a liquidação do imposto nunca ter lugar no processo de contra-ordenação, face ao RJIFNA e ao CPT, qualquer sentido inferativo de que, já anteriormente a eles esse deveria ser o sistema regra, como sustenta o senhor juiz.

Não. Tais diplomas vieram regular toda a matéria em novos moldes, segundo uma diferente filosofia jurídico criminal não só quanto à natureza dos ilícitos como ao modo da sua perseguição e sancionamento.

Tratou-se de uma ruptura do sistema, tendo a nova lei a intenção de regular toda a matéria da lei anterior em novos moldes (n.º 2 do art.º 7.º do C. Civil).

Não é por isso legítimo colher nela o sentido das leis anteriores dado que a nova lei se apresenta não como uma continuidade do pensamento legislativo anterior, mas como uma ruptura dele.

Sendo assim, o processo terá de prosseguir para conhecimento da existência ou não da obrigação de imposto que constitui um outro diverso objecto do mesmo processo ⁽²⁾.

Do exposto conclui-se que o despacho recorrido, na medida em que decidiu não julgar a acusação pela falta de arrecadação do imposto liquidado no processo, não pode manter-se.

3. A questão das custas.

Quanto à pretendida condenação nas custas, a recorrente não tem razão, porquanto a condenação ou não no seu pagamento depende do teor da própria decisão recorrida e não do da decisão sobre a condenação no pagamento do imposto que, eventualmente, deveria ter sido proferida e não foi.

Ora, porque a competência para decretar tal decisão se devolve ao tribunal *a quo*, dado que este tribunal não julga em regime de substituição, a oportunidade para essa condenação só ocorrerá com a prolação da futura decisão em que eventualmente se condene o arguido no pagamento das quantias em dívida.

Não merece, pois, o recurso provimento quanto a esta questão.

C — A decisão.

Destarte, atento a tudo o exposto, acordam os juizes desta Secção do S.T.A. em negar provimento ao recurso quanto à questão da não condenação nas custas e concedê-lo na parte restante, revogando a sentença recorrida, na parte em que decidiu não conhecer do pedido de condenação do imposto liquidado, devendo o senhor juiz proceder oportunamente a tal julgamento, após a baixa dos autos ao tribunal *a quo*.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Benjamim Rodrigues — Almeida Lopes — Emâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Julgamento do pedido de condenação do imposto liquidado no processo.

Doutrina que dimana da decisão:

Mesmo que declarado extinto, por prescrição, o procedimento judicial exercido no processo de transgressão por qualquer infracção fiscal, deve conhecer-se nele do imposto nele liquidado por este ser um outro e diferente objecto processual, legalmente cumulado no processo.

⁽²⁾ Neste sentido se têm pronunciado muitos acórdãos deste tribunal, entre eles se contando, a título de exemplo, os de 93.10.06, 93.09.29, 93.11.24, 93.09.22 e 95.03.15, 95.10.25, 95.05.1, *in Reccs.* n.ºs 16 440, 16 916, 17 029, 17 207 e 17 856, 19 320 e 18 890.

Recurso n.º 21 916, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrido Henrique Soares Melro. Relator, o Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A - O relatório.

1. O Ex.mo Representante da Fazenda Pública, dizendo-se inconformado com o segmento da sentença de 96.12.13 do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém que decidiu não conhecer do imposto de compensação do 1.º trimestre de 1986 liquidado no processo sumário de transgressão movido contra *Henrique Soares Melro*, com os demais sinais dos autos, não obstante haver considerado não se verificar a sua prescrição de natureza substantiva (a recorrente aceitou a parte da decisão em que se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial pelas infracções nele acusadas), dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua anulação e a revogação quanto à não tributação nas custas do processo nela determinada.

2. Estribou-se o julgado, essencialmente, na consideração de que, tendo o processo de transgressão como finalidade própria o apuramento dos factos contravencionais às leis fiscais e a sua penalização, e de que, verificando-se a excepção peremptória (pressuposto processual negativo) da prescrição do procedimento judicial relativo às infracções, não havia que conhecer do imposto por tal excepção obstar ao conhecimento do fundo e gerar o arquivamento dos autos.

3. Contra o decidido, a recorrente pretexta, em síntese, que a sentença sofre da nulidade do n.º 1 do art.º 144º do C.P.T. por esta não se ter pronunciado quanto à liquidação do imposto cujo pedido de condenação era feito no processo e cujo conhecimento na mesma sede se encontra salvaguardado nos art.ºs 2º e 5º n.º 2 do DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (que aprovou o RJFNA) e no art.º 11º, parte final do DL. n.º 154/91, de 23 de Abril, ao contemplar a manutenção do direito contravencional anterior quanto às infracções fiscais ocorridas sob a sua vigência e finalmente que, encontrando-se também em vigor o Regul. das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, se deveria ter condenado o arguido nas custas.

4. O Meritíssimo, Juiz sustentou o julgado abonando-se, essencialmente, em três ideias rectoras.

A primeira reproduz o citado fundamento, da decisão de que, segundo o regime do processo penal, a prescrição do procedimento judicial se consubstancia numa excepção peremptória (pressuposto processual negativo) que obsta à apreciação da matéria de fundo e gera o arquivamento do processo; a segunda é a de que o regime do art.º 122º do C. I. Transacções, após a redacção do DL. n.º 374-B/79, que desligou a liquidação do imposto do processo de transgressão, constitui expressão de uma regra geral e, finalmente, a de que, segundo o novo regime do processo de transgressão aprovado pelo DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro, o objecto do processo só pode reduzir-se ao apuramento e eventual sancionamento pelas respectivas infracções, não permitindo, por exemplo, a dedução do pedido cível de indemnização (art.º 9º n.º 3), e tal diploma revogou tacitamente todas as

normas do C.P.C. Impostos que consagravam a possibilidade de conhecimento da obrigação de imposto.

5. Não houve contra-alegações.

6. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento, do recurso, não pela procedência do fundamento da nulidade da sentença, dado que o juiz havia decidido não conhecer do pedido de condenação do imposto, mas pela razão invocada da prescrição do procedimento judicial não obstar ao prosseguimento do processo para julgamento pela falta da arrecadação do imposto, como tem sido jurisprudência pacífica do tribunal, e de o DL. n.º 17/91, enquanto lei geral, não poder revogar, salvo intenção inequívoca do legislador que não ocorreu, as disposições especiais dos art.ºs 2º e 5º n.º 2 do DL. N.º 20-A/90 e 11º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

B - A fundamentação:

Com os vistos dos juizes-adjuntos cumpre decidir.

1. A questão da nulidade da sentença.

Não pode afirmar-se, como se queixa a recorrente, de que o juiz tenha violado o dever de pronunciar-se sobre a parte da acusação relativa à imputada falta de arrecadação do imposto apurado ⁽¹⁾.

É que o juiz encarou tal questão, resolvendo-a no sentido de que a lei não lhe permitia julgar, no processo de transgressão, se a obrigação de imposto cuja falta de pagamento era acusada era ou não devida.

Sendo assim, a situação que se verifica é a de um errado julgamento sobre o sentido das disposições legais que regulam o conhecimento do imposto no processo de transgressão, abaixo analisadas, nos casos em que o procedimento judicial se tenha extinguido por prescrição e os factos contravencionais tenham ocorrido anteriormente à entrada em vigor do D.L. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

2. A questão da obrigatoriedade do conhecimento do imposto liquidado no processo em caso de prescrição do procedimento judicial.

A questão traduz-se agora em saber se, declarando o juiz prescrito o procedimento judicial pelas infracções fiscais acusadas no auto de notícia, deve o processo prosseguir para julgamento do imposto de compensação cuja falta de arrecadação aí também se acusa e se apura.

No regime anterior ao RJIFNA, que também adoptou uma nova lei processual para a perseguição do ilícito nele criado, aderindo então ao DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, para além dos aspectos nele expressamente contemplados, e que agora se mostra regulada no CPT (Título IV), havia vários impostos, como o que está em causa, do imposto de compensação, que se não fossem liquidados e pagos dentro dos prazos legais eram cobrados em processo de transgressão, em conjunto com a multa, nos termos do artº 117º do CPCI.

Ora o regime de processamento e sancionamento das infracções fiscais anteriores ao RJIFNA foi expressamente mantido quer pelo arts. 2º quer pelo n.º 2 do art.º 5º do diploma que o aprovou e como tal tem de ser aplicado, salvo na medida em que saia ofendido o princípio, da aplicação da lei sancionatória mais favorável ao arguido, como o entendeu o T. Constitucional, em sede fiscalização abstracta de constitucionalidade (Ac. n.º 150/94, de 08.02.94, *in* DR, I Série de 94.03.30).

⁽¹⁾ Dever este cometido no art. 660º, n.º 2, do C.P.C. e sancionado pelos art.ºs 668º n.º 1, *al. d*) do mesmo Código e 144º, n.º 1, do C.P.T.

Acrescente-se ainda que a eficácia normativa da lei anterior ao RJIFNA veio a ser mantida pela parte final do art.º 11º do DL. n.º 154/91, de 23/4 (diploma que aprovou o C.P.T.), pelo que, não obstante a nova alteração da lei reguladora do processamento das contra-ordenações levada a cabo por este compêndio normativo, será sempre pela lei em vigor no momento da sua prática que, quanto às infracções cometidas antes da entrada em vigor daquele RJIFNA, terá de aferir-se o regime adjectivo aplicável.

Sempre que, segundo este, o imposto devesse ser cobrado no próprio processo de transgressão, a situação era, verdadeiramente, a de uma cumulação legal de dois diferentes objectos processuais.

Tratava-se de uma opção legislativa, decerto, influenciada por considerações de alguma economia e celeridade processuais e ainda, por nesses casos, a tipificação legal do respectivo ilícito associar, normalmente, a definição dos respectivos factos tributários.

Mas, não havia uma necessária e incidível relação de dependência ou incidibilidade processual entre os dois diferentes objectos - entre o procedimento pela infracção fiscal e o procedimento para a liquidação do imposto -, pese embora os factos materiais da infracção integrarem, por via de regra, também os pressupostos definidos no facto tributário gerador da obrigação daquele imposto.

Que era assim depreendia-se desde logo do facto do artº 104º, *al. a*) do CPCI mandar instaurar o processo de transgressão, desde que fosse constatada omissão ou erro na liquidação de contribuição ou imposto, imputável ao contribuinte ou ao sujeito da obrigação acessória, que não pudesse ser reparado por liquidação efectuada em conformidade com as leis da tributação, sem que fizesse depender esse procedimento da necessidade de procedimento contra qualquer eventual existência de qualquer infracção fiscal.

A mesma conclusão se poderia retirar do § 3º do artº 108º do mesmo compêndio normativo quando aí se dispunha que o auto de notícia não deixaria de ser levantado ainda que o autuante reputasse a infracção não punível, no que se poderia pressupor ter o legislador em vista, entre outras circunstâncias com tal efeito (*v. g.* a amnistia da infracção), também a prescrição da infracção, o que se poderia traduzir na instauração do processo apenas para a cobrança do imposto.

Era, todavia, do regime contemplado nos diversos Códigos Fiscais que se retirava a certeza da completa independência entre a vida do procedimento pela infracção fiscal e pela obrigação de imposto, dentro do respectivo processo de transgressão.

Na verdade, e a título de exemplo, podem apontar-se naquele sentido, na medida em que se ordenava que o processo prosseguisse para a arrecadação do imposto e juros, não obstante estar prescrita a infracção fiscal, o disposto nos artºs 74º do Cod. Imp. Profissional, 103º, § único do Cód. Imp. Complementar, 89º, § 1º do Cód. Imp. Capitais, 30º do Reg. Imp. sobre Veículos, 34º do Reg. Imp. Compensação e artº 219º, § 2º do Reg. do Imp. do Selo.

Por fim, resulta claro do disposto no artº 115º do CPCI que o que cessa no respectivo processo de transgressão, em caso de prescrição, é o procedimento judicial instaurado para perseguição da infracção.

A verificação da prescrição do procedimento judicial apenas obsta ao conhecimento da matéria de fundo, levando ao seu arquivamento, relativa à infracção fiscal, para utilizar a linguagem do senhor juiz

do tribunal recorrido, em nada obstando ao conhecimento do outro objecto do processo que com aquele se acha cumulado.

E se analisarmos os demais argumentos a que o senhor juiz arrima a sua tese não chegaremos a conclusão diversa.

Na verdade, sendo embora certo que o legislador do DL. n.º 374-B/79, de 10/9, erigiu, a exigência das penalidades aplicáveis como única finalidade do processo de transgressões por infracções fiscais relativas ao imposto de transacções, mediante a redacção dada ao art.º 122º do respectivo código, isso não quer dizer que, se possa extrapolar daí qualquer sentido revogatório do regime estatuído nos diversos códigos fiscais.

A única leitura adequada ao termos do preceito é a de que o legislador entendeu, quanto às infracções fiscais relativas ao imposto em causa, passar a adoptar, quanto à finalidade do processo de transgressão, o sistema já em vigor quanto a outros impostos, como, v. g., a contribuição industrial e a contribuição predial.

A simples mudança de critério de um para outro dos sistemas de liquidação do imposto dentro ou fora do processo de transgressão é absolutamente inócua para daí extrair qualquer sentido revogatório do sistema, à falta de preceito inequívoco sobre o sentido defendido.

Também o argumento colhido da entrada em vigor do novo regime geral de processamento e julgamento das transgressões, efectuado pela mão do DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro não merece melhor sorte.

Como o próprio autor da sentença recorrida reconhece, trata-se de uma lei geral sobre a matéria.

Ora, o processamento e julgamento dos processos de transgressões fiscais sempre estiveram e continuam a estar sujeitos a regime especial (antes regulado nos diversos códigos fiscais e no C.P.C.I. e hoje no RJIFNA, aprovado pelo DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro e C. P. Tributário).

Sendo assim, tem de entender-se que aquele regime geral não revogou o regime especial, de acordo com o adágio latino de que *lex generalis non derogat legem specialem*, a menos que outra fosse a intenção inequívoca do legislador (art.º 7º n.º 3 do C. Civil).

Todavia, em preceito algum da nova lei geral de processamento das transgressões se vê minimamente retratado esse propósito legislativo.

Ao contrário, o simples facto de o processamento das transgressões fiscais ter continuado a ser previsto por lei especial (C. P. T.), como antes acontecia, deixa entrever intenção contrária.

Finalmente, não se distraia da circunstância de hoje a liquidação do imposto nunca ter lugar no processo de contra-ordenação, face ao RJIFNA e ao CPT, qualquer sentido inferativo de que, já anteriormente a eles esse deveria ser o sistema regra, como sustenta o senhor juiz.

Não. Tais diplomas vieram regular toda a matéria em novos moldes, segundo uma diferente filosofia jurídico criminal não só quanto à natureza dos ilícitos como ao modo da sua perseguição e sancionamento.

Tratou-se de uma ruptura do sistema, tendo a nova lei a intenção de regular toda a matéria da lei anterior em novos moldes (n.º 2 do art.º 7º do C. Civil).

Não é por isso legítimo colher nela o sentido das leis anteriores dado que a nova lei se apresenta não como uma continuidade do pensamento legislativo anterior, mas como uma ruptura dele.

Sendo assim, o processo terá de prosseguir para conhecimento da existência ou não da obrigação de imposto que constitui um outro diverso objecto do mesmo processo (²).

Do exposto conclui-se que o despacho recorrido, na medida em que decidiu não julgar a acusação pela falta de arrecadação do imposto liquidado no processo, não pode manter-se.

3. A questão das custas.

Quanto à pretendida condenação nas custas, a recorrente não tem razão, porquanto a condenação ou não no seu pagamento depende do teor da própria decisão recorrida e não do da decisão sobre a condenação no pagamento do imposto que, eventualmente, deveria ter sido proferida e não o foi.

Ora, porque a competência para decretar tal decisão se devolve ao tribunal *a quo*, dado que este tribunal não julga em regime de substituição, a oportunidade para essa condenação só ocorrerá com a prolação da futura decisão em que eventualmente se condene o arguido no pagamento das quantias em dívida.

Não merece, pois, o recurso provimento quanto a esta questão.

C - A decisão:

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta Secção do S.T.A. em negar provimento ao recurso quanto à questão da não condenação nas custas e concedê-lo na parte restante, revogando a sentença recorrida, na parte em que decidiu não conhecer do pedido de condenação do imposto liquidado, devendo o senhor juiz proceder oportunamente a tal julgamento, após a baixa dos autos ao tribunal *a quo*.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Almeida Lopes* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Julgamento do pedido de condenação do imposto liquidado no processo.

Doutrina que dimana da decisão:

Mesmo que declarado extinto, por prescrição, o procedimento judicial exercido no processo de transgressão por qualquer infracção fiscal, deve conhecer-se nele do imposto nele liquidado por este ser um outro e diferente objecto processual, legalmente cumulado no processo.

(²) Neste sentido se têm pronunciado muitos acórdãos deste tribunal, entre eles se contando, a título de exemplo, os de 6-10-93, 29-9-93, 24-11-93 e 15-3-95, 25-10-95 e 1-5-95, in Rees. n.ºs 16 440, 16 916, 17 029, 17 207 e 17 856, 19 320 e 18 890.

Recurso n.º 21 918, em que é recorrente a Fazenda Pública e recorrido Adriano Luís Almeida Matos Fragoso. Relator, Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório:

1. O Ex.mo Representante da Fazenda Pública, dizendo-se inconformado com o segmento da sentença de 96.12.13 do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém que decidiu não conhecer dos impostos de compensação dos 3.º trimestre de 1982 e 1º de 1983, relativos ao veículo EC-80-32, liquidados no processo sumário de transgressão movido contra *Adriano Luís Almeida Matos Fragoso*, com os demais sinais dos autos, não obstante haver considerado não se verificar a sua prescrição de natureza substantiva (a recorrente aceitou a parte da decisão em que se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial pelas infracções nele acusadas), dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua anulação e a revogação quanto à não tributação nas custas do processo nela determinada.

2. Estribou-se o julgado, essencialmente, na consideração de que, tendo o processo de transgressão como finalidade própria o apuramento dos factos contravencionais às leis fiscais e a sua penalização, e de que, verificando-se a excepção peremptória (pressuposto processual negativo) da prescrição do procedimento judicial relativo às infracções, não havia que conhecer do imposto por tal excepção obstar ao conhecimento do fundo e gerar o arquivamento dos autos.

3. Contra o decidido, a recorrente pretexta, em síntese, que a sentença sofre da nulidade do n.º 1 do art.º 144º do C.P.T. por esta não se ter pronunciado quanto à liquidação do imposto cujo pedido de condenação era feito no processo e cujo conhecimento na mesma sede se encontra salvaguardado nos art.ºs 2º e 5.º n.º 2 do DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (que aprovou o JRIFNA) e no art.º 11º, parte final do DL n.º 154/91, de 23 de Abril, ao contemplar a manutenção do direito contravencional anterior quanto às infracções fiscais ocorridas sob a sua vigência e finalmente que, encontrando-se também em vigor o Regul. das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, se deveria ter condenado o arguido nas custas.

4. O Meritíssimo Juiz sustentou o julgado abonando-se, essencialmente, em três ideias rectoras.

A primeira reproduz o citado fundamento da decisão de que, segundo o regime do processo penal, a prescrição do procedimento judicial se consubstancia numa excepção peremptória (pressuposto processual negativo) que obsta à apreciação da matéria de fundo e gera o arquivamento do processo; a segunda é a de que o regime do art.º 122º do C. I. Transacções, após a redacção do DL n.º 374-B/79, que desligou a liquidação do imposto do processo de transgressão, constitui expressão de uma regra geral e, finalmente, a de que, segundo o novo regime do processo de transgressão aprovado pelo DL n.º 17/91, de 10 de Janeiro, o objecto do processo só pode reduzir-se ao apuramento e eventual sancionamento pelas respectivas infracções, não permitindo, por exemplo, a dedução do pedido cível de indemnização (art.º 9º n.º 3), e tal diploma revogou tacitamente todas as

normas do C.P.C. Impostos que consagravam a possibilidade de conhecimento da obrigação de imposto.

5. Não houve contra-alegações.

6. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, dada a invocada da prescrição do procedimento judicial não obstar ao prosseguimento do processo para julgamento pela falta da arrecadação do imposto, como tem sido jurisprudência pacífica do tribunal, e da aplicação do regime anterior ao RJIFNA relativamente às infracções fiscais cometidas antes ter sido salvaguardada pelas disposições especiais dos art.ºs 2º e 5º n.º 2 do DL N.º 20-A/90, que o aprovou, e 11º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril que aprovou o CPT.

B - A fundamentação:

Com os vistos dos juizes-adjuntos cumpre decidir.

1. A questão da nulidade da sentença.

Não pode afirmar-se, como se queixa a recorrente, de que o juiz tenha violado o dever de pronunciar-se sobre a parte da acusação relativa à imputada falta de arrecadação do imposto apurado ⁽¹⁾.

É que o juiz encarou tal questão, resolvendo-a no sentido de que a lei não lhe permitia julgar, no processo de transgressão, se a obrigação de imposto cuja falta de pagamento era acusada era ou não devida.

Sendo assim, a situação que se verifica e a de uma errado julgamento sobre o sentido das disposições legais que regulam o conhecimento do imposto no processo de transgressão, abaixo analisadas, nos casos em que o procedimento judicial se tenha extinguido por prescrição e os factos contravencionais tenham ocorrido anteriormente à entrada em vigor do D.L. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

2. A questão da obrigatoriedade do conhecimento do imposto liquidado no processo em caso de prescrição do procedimento judicial.

A questão traduz-se agora em saber se, declarando o juiz prescrito o procedimento judicial pelas infracções fiscais acusadas no auto de notícia, deve o processo prosseguir para julgamento do imposto de compensação cuja falta de arrecadação aí também se acusa e se apura.

No regime anterior ao RJIFNA, que também adoptou uma nova lei processual para a perseguição do ilícito nele criado, aderindo então ao DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, para além dos aspectos nele expressamente contemplados, e que agora se mostra regulada no CPT (Título IV), havia vários impostos, como o que está em causa, do imposto de compensação, que se não fossem liquidados e pagos dentro dos prazos legais eram cobrados em processo de transgressão, em conjunto com a multa, nos termos do art.º 117º do CPCI.

Ora o regime de processamento e sancionamento das infracções fiscais anteriores ao RJIFNA foi expressamente mantido quer pelo art. 2º quer pelo n.º 2 do art.º 5º do diploma que o aprovou e como tal tem de ser aplicado, salvo na medida em que saia ofendido o princípio da aplicação da lei sancionatória mais favorável ao arguido, como o entendeu o T. Constitucional, em sede fiscalização abstracta de constitucionalidade (Ac. n.º 150/94, de 08.02.94, in DR. I Série de 94.03.30).

Acrescenta-se ainda que a eficácia normativa da lei anterior ao RJIFNA veio a ser mantida pela parte final do art.º 11º do DL.

⁽¹⁾ Dever este cometido no art. 660º, n.º 2, do C.P.C. e sancionado pelos arts. 668º, n.º 1, al. d) do mesmo Código e 144º, n.º 1, do C.P.T.

n.º 154/91, de 23/4 (diploma que aprovou o C.P.T.), pelo que, não obstante a nova alteração da lei reguladora do processamento das contra-ordenações levada a cabo por este compêndio normativo, será sempre pela lei em vigor no momento da sua prática que, quanto às infracções cometidas antes da entrada em vigor daquele RJIFNA, terá de aferir-se o regime adjectivo aplicável.

Sempre que, segundo este, o imposto devesse ser cobrado no próprio processo de transgressão, a situação era, verdadeiramente, a de uma cumulação legal de dois diferentes objectos processuais.

Tratava-se de uma opção legislativa, decerto, influenciada por considerações de alguma economia e celeridade processuais e ainda, por nesses casos, a tipificação legal do respectivo ilícito associar, normalmente, a definição dos respectivos factos tributários.

Mas, não havia uma necessária e incidível relação de dependência ou incidibilidade processual entre os dois diferentes objectos - entre o procedimento pela infracção fiscal e o procedimento para a liquidação do imposto -, pesem embora os factos materiais da infracção integrem, por via de regra, também os pressupostos definidos no facto tributário gerador da obrigação daquele imposto.

Que era assim depreendia-se desde logo do facto do artº 104º, al. a) do CPCI mandar instaurar o processo de transgressão, desde que fosse constatada omissão ou erro na liquidação de contribuição ou imposto, imputável ao contribuinte ou ao sujeito da obrigação acessória, que não pudesse ser reparado por liquidação efectuada em conformidade com as leis da tributação, sem que fizesse depender esse procedimento da necessidade de procedimento contra qualquer eventual existência de qualquer infracção fiscal.

A mesma conclusão se poderia retirar do § 3º do artº 108º do mesmo compêndio normativo quando aí se dispunha que o auto de notícia não deixaria de ser levantado ainda que o autuante reputasse a infracção não punível, no que se poderia pressupor ter o legislador em vista, entre outras circunstâncias com tal efeito (v. g. a amnistia da infracção), também a prescrição da infracção, o que se poderia traduzir na instauração do processo apenas para a cobrança do imposto.

Era, todavia, do regime contemplado nos diversos Códigos Fiscais que se retirava a certeza da completa independência entre a vida do procedimento pela infracção fiscal e pela obrigação de imposto, dentro do respectivo processo de transgressão.

Na verdade, e a título de exemplo, podem apontar-se naquele sentido, medida em que se ordenava que o processo prosseguisse para a arrecadação do imposto e juros, não obstante estar prescrita a infracção fiscal, o disposto nos artºs 74º do Cod. Imp. Profissional, 103º, § único do Cód. Imp. Complementar, 89º, §1º ao Cód. Imp. Capitais, 30º do Reg. Imp. sobre Veículos, 34º do Reg. Imp. Compensação e artº 219º, §2º do Reg. do Imp. do Selo.

Por fim, resulta claro do disposto no artº 115º do CPCI que o que cessa no respectivo processo de transgressão, em caso de prescrição, é o procedimento judicial instaurado para perseguição da infracção.

A verificação da prescrição do procedimento judicial apenas obsta ao conhecimento da matéria de fundo, levando ao seu arquivamento, relativa à infracção fiscal, para utilizar a linguagem do senhor juiz do tribunal recorrido, em nada obstando ao conhecimento do outro objecto do processo que com aquele se acha cumulado.

E se analisarmos os demais argumentos a que o senhor juiz arrima a sua tese não chegaremos a conclusão diversa.

Na verdade, sendo embora certo que o legislador do DL. n.º 374-B/79, de 10/9, erigiu, a exigência das penalidades aplicáveis como única finalidade do processo de transgressão por infracções fiscais relativas ao imposto de transacções, mediante a redacção dada ao artº 122º do respectivo código, isso não quer dizer que, se possa extrapolar daí qualquer sentido revogatório do regime estatuído nos diversos códigos fiscais.

A única leitura adequada ao termos do preceito é a de que o legislador entendeu, quanto às infracções fiscais relativas ao imposto em causa, passar a adoptar, quanto à finalidade do processo de transgressão, o sistema já em vigor quanto a outros impostos, como, v. g., a contribuição industrial e a contribuição predial.

A simples mudança de critério de um para outro dos sistemas de liquidação do imposto dentro ou fora do processo de transgressão é absolutamente inócua para daí extrair qualquer sentido revogatório do sistema, à falta de preceito inequívoco sobre o sentido defendido.

Também o argumento colhido da entrada em vigor do novo regime geral de processamento e julgamento das transgressões, efectuado pela mão do DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro não merece melhor sorte.

Como o próprio autor da sentença recorrida reconhece, trata-se de uma, lei geral sobre a matéria.

Ora, o processamento e julgamento dos processos de transgressões fiscais sempre estiveram e continuam a estar sujeitos a regime especial (antes regulado nos diversos códigos fiscais e no C.P.C.I. e hoje no RJIFNA, aprovado pelo DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro e C. P. Tributário).

Sendo assim, tem de entender-se que aquele regime geral não revogou o regime especial, de acordo com o adágio latino de que *lex generalis non derogat legem specialem*, a menos que outra fosse a intenção inequívoca do legislador (artº 7º n.º 3 do C. Civil).

Todavia, em preceito algum da nova lei geral de processamento das transgressões se vê minimamente retratado esse propósito legislativo.

Ao contrário, o simples facto de o processamento das transgressões fiscais ter continuado a ser previsto por lei especial (C. P. T.), como antes acontecia, deixa entrever intenção contrária.

Finalmente, não se distraia da circunstância de hoje a liquidação do imposto nunca ter lugar no processo de contra-ordenação, face ao RJIFNA e ao CPT, qualquer sentido inferativo de que, já anteriormente a eles esse deveria ser o sistema regra, como sustenta o senhor juiz.

Não. Tais diplomas vieram regular toda a matéria em novos moldes, segundo uma diferente filosofia jurídico criminal não só quanto à natureza dos ilícitos como ao modo da sua perseguição e sancionamento.

Tratou-se de uma ruptura do sistema, tendo a nova lei a intenção de regular toda a matéria da lei anterior em novos moldes (n.º 2 do artº 7º do C. Civil).

Não é por isso legítimo colher nela o sentido das leis anteriores dado que a nova lei se apresenta não como uma continuidade do pensamento legislativo anterior, mas como uma ruptura dele.

Sendo assim, o processo terá de prosseguir para conhecimento da existência ou não da obrigação de imposto que constitui um outro diverso objecto do mesmo processo (2).

Do exposto conclui-se que o despacho recorrido, na medida em que decidiu não julgar a acusação pela falta de arrecadação do Imposto liquidado no processo, não pode manter-se.

3. A questão das custas.

Quanto à pretendida condenação nas custas, a recorrente não tem razão, porquanto a condenação ou não no seu pagamento depende do teor da própria decisão recorrida e não do da decisão sobre a condenação no pagamento do imposto que, eventualmente, deveria ter sido proferida e não o foi.

Ora, porque a competência para decretar tal decisão se devolve ao tribunal *a quo*, dado que este tribunal não julga em regime de substituição, a oportunidade para essa condenação só ocorrerá com a prolação da futura decisão em que eventualmente se condene o arguido no pagamento das quantias em dívida.

Não merece, pois, o recurso provimento quanto a esta questão.

C - A decisão:

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta Secção do S.T.A. em negar provimento ao recurso quanto à questão da não condenação nas custas e concedê-lo na parte restante, revogando a sentença recorrida, na parte em que decidiu não conhecer do pedido de condenação do imposto liquidado, devendo o senhor juiz proceder oportunamente a tal julgamento, após a baixa dos autos ao tribunal *a quo*.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Benjamim Silva Rodrigues* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Julgamento do pedido de condenação do imposto liquidado no processo.

Doutrina que dimana da decisão:

Mesmo que declarado extinto, por prescrição, o procedimento judicial exercido no processo de transgressão por qualquer infracção fiscal, deve conhecer-se nele do imposto nele liquidado por este ser um outro e diferente objecto processual, legalmente cumulado no processo.

(2) Neste sentido se têm pronunciado muitos acórdãos deste Tribunal, entre eles se contando, a título de exemplo, os de 6-10-93, 29-9-93, 24-11-93, 22-9-93 e 15-3-95, 25-10-95 e 1-5-95, in Recs. n.º 16 440, 16 916, 17 029, 17 207 e 17 856, 19 320 e 18 890.

Recurso n.º 21 923. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria de Fátima de Brito Pereira; Relator: Ex.º Conselho Dr. Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório:

1. O Ex.º Representante da Fazenda Pública, dizendo-se inconformado com o segmento da sentença de 96.12.09 do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém que decidiu não conhecer do imposto previsto no art.º 1º da Lei n.º 36/83, de 21/10, relativo aos meses de Julho a Setembro de 1986 e juros compensatórios liquidados no processo sumário de transgressão movido contra *Maria de Fátima de Brito Pereira*, com os demais sinais dos autos, não obstante haver considerado não se verificar a sua prescrição de natureza substantiva (a recorrente aceitou a parte da decisão em que se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial pelas infracções nele acusadas), dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua anulação e a revogação quanto à não tributação nas custas do processo nela determinada.

2. Estribou-se o julgado, essencialmente, na consideração de que, tendo o processo de transgressão como finalidade própria o apuramento dos factos contravencionais às leis fiscais e a sua penalização, e de que, verificando-se a excepção peremptória (pressuposto processual negativo) da prescrição do procedimento judicial relativo às infracções, não havia que conhecer do imposto por tal excepção obstar ao conhecimento do fundo e gerar o arquivamento dos autos.

3. Contra o decidido, a recorrente pretexta, em síntese, que a sentença sofre da nulidade do n.º 1 do art.º 144º do C.P.T. por esta não se ter pronunciado quanto à liquidação do imposto cujo pedido de condenação era feito no processo e cujo conhecimento na mesma sede se encontra salvaguardado nos art.ºs 2º e 5.º n.º 2 do DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (que aprovou o RJFNA) e no art.º 11º, parte final do DL. n.º 154/91, de 23 de Abril, ao contemplar a manutenção do direito contravencional anterior quanto às infracções fiscais ocorridas sob a sua vigência e finalmente que, encontrando-se também em vigor o Regul. das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, se deveria ter condenado o arguido nas custas.

4. O Meritíssimo Juiz sustentou o julgado abonando-se, essencialmente, em três ideias rectoras.

A primeira reproduz o citado fundamento da decisão de que, segundo o regime do processo penal, a prescrição do procedimento judicial se consubstancia numa excepção peremptória (pressuposto processual negativo) que obsta a apreciação da matéria de fundo e gera o arquivamento do processo; a segunda é a de que o regime do art.º 122º do C. I. Transacções, após a redacção do DL. n.º 374-B/79, que desligou a liquidação do imposto do processo de transgressão, constitui expressão de uma regra geral e, finalmente, a de que, segundo o novo regime do processo de transgressão aprovado pelo DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro, o objecto do processo só pode reduzir-se ao apuramento e eventual sancionamento pelas respectivas infracções, não permitindo, por exemplo, a dedução do pedido cível de indemnização art.º 9º n.º 3), e tal diploma revogou tacitamente todas as normas do C.P.C. Impostos que consagravam a possibilidade de conhecimento da obrigação de imposto.

5. Não houve contra-alegações.

6. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, não pela procedência do fundamento da nulidade da sentença, dado que o juiz havia decidido não conhecer do pedido de condenação do imposto, mas pela razão invocada da prescrição do procedimento judicial não obstar ao prosseguimento do processo para julgamento pela falta da arrecadação do imposto, como tem sido jurisprudência pacífica do tribunal, e de o DL. n.º 17/91, enquanto lei geral, não poder revogar, salvo intenção inequívoca do legislador que não ocorreu, as disposições especiais do DL. n.º 20-A/90.

B — A fundamentação:

Com os vistos dos juízes-adjuntos cumpre decidir.

1. A questão da nulidade da sentença.

Não pode afirmar-se, como se queixa a recorrente, de que o juiz tenha violado o dever de pronunciar-se sobre a parte da acusação relativa à imputada falta de arrecadação do imposto apurado ⁽¹⁾.

É que o juiz encarou tal questão, resolvendo-a no sentido de que a lei não lhe permitia julgar, no processo de transgressão, se a obrigação de imposto cuja falta de pagamento era acusada era ou não devida.

Sendo assim, a situação que se verifica e a de uma errada julgamento sobre o sentido das disposições legais que regulam o conhecimento do imposto no processo de transgressão, abaixo analisadas, nos casos em que o procedimento judicial se tenha extinguido por prescrição e os factos contravencionais tenham ocorrido anteriormente à entrada em vigor do D.L. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

2. A questão da obrigatoriedade do conhecimento do imposto liquidado no processo em caso de prescrição do procedimento judicial.

A questão traduz-se agora em saber se, declarando o juiz prescrito o procedimento judicial pelas infracções fiscais acusadas no auto de notícia, deve o processo prosseguir para julgamento do imposto de compensação cuja falta de arrecadação aí também se acusa e se apura.

No regime anterior ao RJIFNA, que também adoptou uma nova lei processual para a perseguição do ilícito nele criado, aderindo então ao DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, para além dos aspectos nele expressamente contemplados, e que agora se mostra regulada no CPT (Título IV), havia vários impostos, como o que está em causa, do imposto de compensação, que se não fossem liquidados e pagos dentro dos prazos legais eram cobrados em processo de transgressão, em conjunto com a multa, nos termos do art.º 117º do CPCI.

Ora o regime de processamento e sancionamento das infracções fiscais anteriores ao RJIFNA foi expressamente mantido quer pelo artº 2º quer pelo n.º 2 do art.º 5º do diploma que o aprovou e como tal tem de ser aplicado, salvo na medida em que saia ofendido o princípio da aplicação da lei sancionatória, mais favorável ao arguido, como o entendeu o T. Constitucional, em sede fiscalização abstracta de constitucionalidade (Ac. n.º 150/94, de 08.02.94, *in* DR. I Série de 94.03.30).

Acrescente-se ainda que a eficácia normativa da lei anterior ao RJIFNA veio a ser mantida pela parte final do art.º 11º do DL. n.º 154/91, de 23/4 (diploma que aprovou o C.P.T.), pelo que, não obstante a nova alteração da lei reguladora do processamento das contra-ordenações levada a cabo por este compêndio normativo, será

⁽¹⁾ Dever este cometido no art. 660º, n.º 2, do C.P.C. e sancionado pelos arts. 668º, n.º 1, al. d) do mesmo Código e 144º, n.º 1, do C.P.T.

sempre pela lei em vigor no momento da sua prática que, quanto às infracções cometidas antes da entrada em vigor daquele RJIFNA, terá de aferir-se o regime adjectivo aplicável.

Sempre que, segundo este, o imposto devesse ser cobrado no próprio processo de transgressão, a situação era, verdadeiramente, a de uma cumulação legal de dois diferentes objectos processuais.

Tratava-se de uma opção legislativa, decerto, influenciada por considerações de alguma economia e celeridade processuais e ainda, por nesses casos, a tipificação legal do respectivo ilícito associar, normalmente, a definição dos respectivos factos tributários.

Mas, não havia uma necessária e incidível relação de dependência ou incidibilidade processual entre os dois diferentes objectos — entre o procedimento pela infracção fiscal e o procedimento para a liquidação do imposto —, pese embora os factos materiais da infracção integrarem, por via de regra, também os pressupostos definidos no facto tributário gerador da obrigação daquele imposto.

Que era assim depreendia-se desde logo do facto do artº 104º, al. a) do CPCI mandar instaurar o processo de transgressão, desde que fosse constatada omissão ou erro na liquidação de contribuição ou imposto, imputável ao contribuinte ou ao sujeito da obrigação acessória, que não pudesse ser reparado por liquidação efectuada em conformidade com as leis da tributação, sem que fizesse depender esse procedimento da necessidade de procedimento contra qualquer eventual existência de qualquer infracção fiscal.

A mesma conclusão se poderia retirar do § 3º do art.º 108º do mesmo compêndio normativo quando aí se dispunha que o auto de notícia não deixaria de ser levantado ainda que o autuante reputasse a infracção não punível, no que se poderia pressupor ter o legislador em vista, entre outras circunstâncias com tal efeito (v. g. a amnistia da infracção), também a prescrição da infracção, o que se poderia traduzir na instauração do processo apenas para a cobrança do imposto.

Era, todavia, do regime contemplado nos diversos Códigos Fiscais que se retirava a certeza da completa independência entre a vida do procedimento pela infracção fiscal e pela obrigação de imposto, dentro do respectivo processo de transgressão.

Na verdade, e a título de exemplo, podem apontar-se naquele sentido, na medida em que se ordenava que o processo prosseguisse para a arrecadação do imposto e juros, não obstante estar prescrita a infracção fiscal, o disposto nos artºs 74º do Cod. Imp. Profissional, 103º, § único do Cód. Imp. Complementar, 89º, § 1º do Cód. Imp. Capitais, 30º do Reg. Imp. sobre Veículos, 34º do Reg. Imp. Compensação e art.º 219º, § 2º do Reg. do Imp. do Selo.

Por fim, resulta claro do disposto no art.º 115º do CPCI que o que cessa no respectivo processo de transgressão, em caso de prescrição, é o procedimento judicial instaurado para perseguição da infracção.

A verificação da prescrição do procedimento judicial apenas obsta ao conhecimento da matéria de fundo, levando ao seu arquivamento, relativa à infracção fiscal, para utilizar a linguagem do senhor juiz do tribunal recorrido, em nada obstando ao conhecimento do outro objecto do processo que com aquele se acha cumulado.

E se analisarmos os demais argumentos a que o senhor juiz arrima a sua tese não chegaremos a conclusão diversa.

Na verdade, sendo embora certo que o legislador do DL. n.º 374-B/79, de 10/9, erigiu, a exigência das penalidades aplicáveis como única finalidade do processo de transgressão por infracções fiscais relativas ao imposto de transacções, mediante a redacção dada ao art.º 122º do respectivo código, isso não quer dizer que, se possa extrapolar daí qualquer sentido revogatório do regime estatuído nos diversos códigos fiscais.

A única leitura adequada ao termos do preceito é a de que o legislador entendeu, quanto às infracções fiscais relativas ao imposto em causa, passar a adoptar, quanto à finalidade do processo de transgressão, o sistema já em vigor quanto a outros impostos, como, v. g., a contribuição industrial e a contribuição predial.

A simples mudança de critério de um para outro dos sistemas de liquidação do imposto dentro ou fora do processo de transgressão é absolutamente inócua para daí extrair qualquer sentido revogatório do sistema, à falta de preceito inequívoco sobre o sentido defendido.

Também o argumento colhido da entrada em vigor do novo regime geral de processamento e julgamento das transgressões, efectuado pela mão do DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro não merece melhor sorte.

Como o próprio autor da sentença recorrida reconhece, trata-se de uma lei geral sobre a matéria.

Ora, o processamento e julgamento dos processos de transgressões fiscais sempre estiveram e continuam a estar sujeitos a regime especial (antes regulado nos diversos códigos fiscais e no C.P.C.I. e hoje no RJFNA, aprovado pelo DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro e C. P. Tributário).

Sendo assim, tem de entender-se que aquele regime geral não revogou o regime especial, de acordo com o adágio latino de que *lex generalis non derogat legem specialem*, a menos que outra fosse a intenção inequívoca do legislador (art.º 7º n.º 3 do C. Civil).

Todavia, em preceito algum da nova lei geral de processamento das transgressões se vê minimamente retratado esse propósito legislativo.

Ao contrário, o simples facto de o processamento das transgressões fiscais ter continuado a ser previsto por lei especial (C. P. T.), como antes acontecia, deixa entrever intenção contrária.

Finalmente, não se distraia da circunstância de hoje a liquidação do imposto nunca ter lugar no processo de contra-ordenação, face ao RJFNA e ao CPT, qualquer sentido inferativo de que, já anteriormente a eles esse deveria ser o sistema regra, como sustenta o senhor juiz.

Não. Tais diplomas vieram regular toda a matéria em novos moldes, segundo uma diferente filosofia jurídico criminal não só quanto à natureza dos ilícitos como ao modo da sua perseguição e sancionamento.

Tratou-se de uma ruptura do sistema, tendo a nova lei a intenção de regular toda a matéria da lei anterior em novos moldes (n.º 2 do art.º 7º do C. Civil).

Não é por isso legítimo colher nela o sentido das leis anteriores dado que a, nova lei se apresenta não como uma continuidade do pensamento legislativo anterior, mas como uma ruptura dele.

Sendo assim, o processo terá de prosseguir para conhecimento da existência ou não da obrigação de imposto que constitui um outro diverso objecto do mesmo processo (²).

Do exposto conclui-se que o despacho recorrido, na medida em que decidiu não julgar a acusação pela falta de arrecadação do imposto liquidado no processo, não pode manter-se.

3. A questão das custas.

Quanto à pretendida condenação nas custas, a recorrente não tem razão, porquanto a condenação ou não no seu pagamento depende do teor da própria decisão recorrida e não do da decisão sobre a condenação no pagamento de imposto que, eventualmente, deveria ter sido proferida e não o foi.

Ora, porque a competência para decretar tal decisão se devolve ao tribunal *a quo*, dado que este tribunal não julga em regime de substituição, a oportunidade para essa condenação só ocorrerá com a prolação da futura decisão em que eventualmente se condene o arguido no pagamento das quantias em dívida.

Não merece, pois, o recurso provimento quanto a esta questão.

C — A decisão.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta Secção do S.T.A. em negar provimento ao recurso quanto à questão da não condenação nas custas e concedê-lo na parte restante, revogando a sentença recorrida, na parte em que decidiu não conhecer do pedido de condenação do imposto liquidado, devendo o senhor juiz proceder oportunamente a tal julgamento, após a baixa dos autos ao tribunal *a quo*.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Benjamim Silva Rodrigues* (relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo de transgressão. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Julgamento do pedido de condenação do imposto liquidado no processo.

Doutrina que dimana da decisão:

Mesmo que declarado extinto, por prescrição, o procedimento judicial exercido no processo de transgressão por qualquer infracção fiscal, deve conhecer-se nele do imposto nele liquidado por este ser um outro e diferente objecto processual, legalmente cumulado no processo.

(²) Neste sentido se têm pronunciado muitos acórdãos deste tribunal, entre eles se contando, a título de exemplo, os de 6-10-93, 29-9-93, 24-11-93, 22-9-93 e 15-3-95, 25-10-95 e 1-5-95, in Reccs. n.ºs 16 440, 16 916, 17 029, 17 207 e 17 856, 19 320 e 18 890.

Recurso nº 21 925. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: SOCO-SAM — Bloco Distribuidor de Material Metálico Lda; Relator: Juiz-Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

A — O relatório.

1 — O Ex.mo Representante da Fazenda Pública, dizendo-se informado com o segmento da sentença de 96.12.20 do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém que decidiu não conhecer do imposto complementar secção B liquidado no processo ordinário de transgressão movido contra SOCO-SAM — Bloco Distribuidor de Material Metálico, Lda, com os demais sinais dos autos, não obstante considerar não se verificar a sua prescrição de natureza substantiva (a recorrente aceitou a parte da decisão em que se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial pelas infracções nele acusadas), dela recorre directamente para esta formação judicial, pedindo a sua anulação e a revogação quanto à não tributação nas custas do processo nela determinada.

2. Estribou-se o julgado, essencialmente, na consideração de que, tendo o processo de transgressão como finalidade própria o apuramento dos factos contravencionais às leis fiscais e a sua penalização, e de que, verificando-se a excepção peremptória (pressuposto processual negativo) da prescrição do procedimento judicial relativo às infracções, não havia que conhecer do imposto por tal excepção obstar ao conhecimento do fundo e gerar o arquivamento dos autos.

3. Contra o decidido, a recorrente pretexta, em síntese, que a sentença sofre da nulidade do n.º 1 do art.º 144º do C.P.T. por esta não se ter pronunciado quanto à liquidação do imposto cujo pedido de condenação era feito no processo e cujo conhecimento na mesma sede se encontra salvaguardado nos art.ºs 2º e 5º n.º 2 do DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro (que aprovou o RJIFNA) e no art.º 11º, parte final do DL. n.º 154/91, de 23 de Abril, ao contemplar a manutenção do direito contravencional anterior quanto às infracções fiscais ocorridas sob a sua vigência e finalmente que, encontrando-se também em vigor o Regul. das Custas dos Processos das Contribuições e Impostos, se deveria ter condenado o arguido nas custas.

4. O Meritíssimo Juiz sustentou o julgado abonando-se, essencialmente, em três ideias rectoras.

A primeira reproduz o citado fundamento da decisão de que, segundo o regime do processo penal, a prescrição do procedimento judicial se consubstancia numa excepção peremptória (pressuposto processual negativo) que obsta à apreciação da matéria de fundo e gera o arquivamento do processo; a segunda é a de que o regime do art.º 122º do C. I. Transacções, após a redacção do DL. n.º 374-B/79, que desligou a liquidação do imposto do processo de transgressão, constitui expressão de uma regra geral e, finalmente, a de que, segundo o novo regime do processo de transgressão aprovado pelo DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro, o objecto do processo só pode reduzir-se ao apuramento e eventual sancionamento pelas respectivas infracções, não permitindo, por exemplo, a dedução do pedido cível de indemnização (art.º 9º n.º 3), e tal diploma revogou tacitamente todas as

normas do C.P.C. Impostos que consagravam a possibilidade de conhecimento da obrigação de imposto.

5. Não houve contra-alegações.

6. O Ex.mo Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, não pela procedência do fundamento da nulidade da sentença, dado que o juiz havia decidido não conhecer do pedido de condenação do imposto, mas pela razão invocada da prescrição do procedimento judicial não obstar ao prosseguimento do processo para julgamento pela falta da arrecadação do imposto, como tem sido jurisprudência pacífica do tribunal, e de o DL. n.º 17/91, enquanto lei geral, não poder revogar, salvo intenção inequívoca do legislador que não ocorreu, as disposições especiais do DL. n.º 20-A/90.

B - A fundamentação.

Com os vistos dos juizes-adjuntos cumpre decidir.

1. A questão da nulidade da sentença.

Não pode afirmar-se, como se queixa a recorrente, de que o juiz tenha violado o dever de pronunciar-se sobre a parte da acusação relativa à imputada falta de arrecadação do imposto apurado (1)

É que o juiz encarou tal questão, resolvendo-a no sentido de que a lei não lhe permitia julgar, no processo de transgressão, se a obrigação de imposto cuja falta de pagamento era acusada era ou não devida.

Sendo assim, a situação que se verifica é a de uma errada julgamento sobre o sentido das disposições legais que regulam o conhecimento do imposto no processo de transgressão, abaixo analisadas, nos casos em que o procedimento judicial se tenha extinguido por prescrição e os factos contravencionais tenham ocorrido anteriormente à entrada em vigor do D.L. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro.

2. A questão da obrigatoriedade do conhecimento do imposto liquidado no processo em caso de prescrição do procedimento judicial:

A questão traduz-se agora em saber se, declarando o juiz prescrito o procedimento judicial pelas infracções fiscais acusadas no auto de notícia, deve o processo prosseguir para julgamento do imposto de compensação cuja falta de arrecadação aí também se acusa e se apura.

No regime anterior ao RJIFNA, que também adoptou uma nova lei processual para a perseguição do ilícito nele criado, aderindo então ao DL n.º 433/82, de 27 de Outubro, para além dos aspectos nele expressamente contemplados, e que agora se mostra regulada no CPT (Título IV), havia vários impostos, como o que está em causa, do imposto de compensação, que se não fossem liquidados e pagos dentro dos prazos legais eram cobrados em processo de transgressão, em conjunto com a multa, nos termos do art.º 117º do CPCI.

Ora o regime de processamento e sancionamento das infracções fiscais anteriores ao RJIFNA foi expressamente mantido quer pelo art.º 2º quer pelo n.º 2 do art.º 5º do diploma que o aprovou e como tal tem de ser aplicado, salvo na medida em que saia ofendido o princípio da aplicação da lei sancionatória favorável ao arguido, como o entendeu o T. Constitucional, em sede fiscalização abstracta de constitucionalidade (Ac. n.º 150/94, de 08.02.94, in DR. I Série de 94.03.30).

Acrescente-se ainda que a eficácia normativa da lei anterior ao RJIFNA veio a ser mantida pela parte final do art.º 11º do DL.

(1) Dever este cometido no art. 660º, n.º 2, do C.P.C. e sancionado pelos arts. 668º, n.º 1, al. d) do mesmo Código e 144º, n.º 1, do C.P.T.

n.º 154/91, de 23/4 (diploma que aprovou o C.P.T.), pelo que, não obstante a nova alteração da lei reguladora do processamento das contra-ordenações levada a cabo por este compêndio normativo, será sempre pela lei em vigor no momento da sua prática que, quanto às infracções cometidas antes da entrada em vigor daquele RJIFNA, terá de aferir-se o regime adjectivo aplicável.

Sempre que, segundo este, o imposto devesse ser cobrado no próprio processo de transgressão, a situação era, verdadeiramente, a de uma cumulação legal de dois diferentes objectos processuais.

Tratava-se de uma opção legislativa, decerto, influenciada por considerações de alguma economia e celeridade processuais e ainda, por nesses casos, a tipificação legal do respectivo ilícito associar, normalmente, a definição dos respectivos factos tributários.

Mas, não havia uma necessária e incidível relação de dependência ou incidibilidade processual entre os dois diferentes objectos - entre o procedimento pela infracção fiscal e o procedimento para a liquidação do imposto -, pese embora os factos materiais da infracção integrem, por via de regra, também os pressupostos definidos no facto tributário gerador da obrigação daquele imposto.

Que era assim depreendia-se desde logo do facto do artº 104º, al. a) do CPCI mandar instaurar o processo de transgressão, desde que fosse constatada omissão ou erro na liquidação de contribuição ou imposto, imputável ao contribuinte ou ao sujeito da obrigação acessória, que não pudesse ser reparado por liquidação efectuada em conformidade com as leis da tributação, sem que fizesse depender esse procedimento da necessidade de procedimento contra qualquer eventual existência de qualquer infracção fiscal.

A mesma conclusão se poderia retirar do § 3º do artº 108º do mesmo compêndio normativo quando aí se dispunha que o auto de notícia não deixaria de ser levantado ainda que o autuante reputasse a infracção não punível, no que se poderia pressupor ter o legislador em vista, entre outras circunstâncias com tal efeito (v. g. a amnistia da infracção), também a prescrição da infracção, o que se poderia traduzir na instauração do processo apenas para a cobrança do imposto.

Era, todavia, do regime contemplado nos diversos Códigos Fiscais que se retirava a certeza da completa independência entre a vida do procedimento pela infracção fiscal e pela obrigação de imposto, dentro do respectivo processo de transgressão.

Na verdade, e a título de exemplo, podem apontar-se naquele sentido, na medida em que se ordenava que o processo prosseguisse para a arrecadação do imposto e juros, não obstante estar prescrita a infracção fiscal, o disposto nos artºs 74º do Cod. Imp. Profissional, 103º, § único do Cód. Imp. Complementar, 89º, § 1º do Cód. Imp. Capitais, 30º do Reg. Imp. sobre Veículos, 34º do Reg. Imp. Compensação e artº 219º, § 2º do Reg. do Imp. do Selo.

Por fim, resulta claro do disposto no artº 115º do CPCI que o que cessa no respectivo processo de transgressão, em caso de prescrição, é o procedimento judicial instaurado para perseguição da infracção.

A verificação da prescrição do procedimento judicial apenas obsta ao conhecimento da matéria de fundo, levando ao seu arquivamento, relativa à infracção fiscal, para utilizar a linguagem do senhor juiz do tribunal recorrido, em nada obstando ao conhecimento do outro objecto do processo que com aquele se acha cumulado.

E se analisarmos os demais argumentos a que o senhor juiz arrima a sua tese não chegaremos a conclusão diversa.

Na verdade, sendo embora certo que o legislador do DL. n.º 374-B/79, de 10/9, erigiu, a exigência das penalidades aplicáveis como única finalidade do processo de transgressão por infracções fiscais relativas ao imposto de transacções, mediante a redacção dada ao art.º 122º do respectivo código, isso não quer dizer que, se possa extrapolar daí qualquer sentido revogatório do regime estatuído nos diversos códigos fiscais.

A única leitura adequada aos termos do preceito é a de que o legislador entendeu, quanto às infracções fiscais relativas ao imposto em causa, passar a adoptar, quanto à finalidade do processo de transgressão, o sistema já em vigor quanto a outros impostos, como, v. g., a contribuição industrial e a contribuição predial.

A simples mudança de critério de um para outro dos sistemas de liquidação do imposto dentro ou fora do processo de transgressão é absolutamente inócua para daí extrair qualquer sentido revogatório do sistema, à falta de preceito inequívoco sobre o sentido defendido.

Também o argumento colhido da entrada em vigor do novo regime geral de processamento e julgamento das transgressões, efectuado pela mão do DL. n.º 17/91, de 10 de Janeiro não merece melhor sorte.

Como o próprio autor da sentença recorrida reconhece, trata-se de uma lei geral sobre a matéria.

Ora, o processamento e julgamento dos processos de transgressão fiscais sempre estiveram e continuam a estar sujeitos a regime especial (antes regulado nos diversos códigos fiscais e no C.P.C.I. e hoje no RJIFNA, aprovado pelo DL. n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro e C. P. Tributário).

Sendo assim, tem de entender-se que aquele regime geral não revogou o regime especial, de acordo com o adágio latino de que *lex generalis non derogat legem specialem*, a menos que outra fosse a intenção inequívoca do legislador (art.º 7º n.º 3 do C. Civil).

Todavia, em preceito algum da nova lei geral de processamento das transgressões se vê minimamente retratado esse propósito legislativo.

Ao contrário, o simples facto de o processamento das transgressões fiscais ter continuado a ser previsto por lei especial (C. P. T.), como antes acontecia, deixa entrever intenção contrária.

Finalmente, não se distraía da circunstância de hoje a liquidação do imposto nunca ter lugar no processo de contra-ordenação, face ao RJIFNA e ao CPT, qualquer sentido inferativo de que, já anteriormente a eles esse deveria ser o sistema regra, como sustenta o senhor juiz.

Não. Tais diplomas vieram regular toda a matéria em novos moldes, segundo uma diferente filosofia jurídico criminal não só quanto à natureza dos ilícitos como ao modo da sua perseguição e sancionamento.

Tratou-se de uma ruptura do sistema, tendo a nova lei a intenção de regular toda a matéria da lei anterior em novos moldes (n.º 2 do art.º 7º do C. Civil).

Não é por isso legítimo colher nela o sentido das leis anteriores dado que a nova lei se apresenta não como uma continuidade do pensamento legislativo anterior, mas como uma ruptura dele.

Sendo assim, o processo terá de prosseguir para conhecimento da existência ou não da obrigação de imposto que constitui um outro diverso objecto do mesmo processo ⁽²⁾.

Do exposto conclui-se que o despacho recorrido, na medida em que decidiu não julgar a acusação pela falta de arrecadação do imposto liquidado no processo, não pode manter-se.

3. A questão das custas.

Quanto à pretendida condenação nas custas, a recorrente não tem razão, porquanto a condenação ou não no seu pagamento depende do teor da própria decisão recorrida e não da decisão sobre a condenação no pagamento do imposto que, eventualmente, deveria ter sido proferida e não o foi.

Ora, porque a competência para decretar tal decisão se devolve ao tribunal *a quo*, dado que este tribunal não julga em regime de substituição, a oportunidade para essa condenação só ocorrerá com a prolação da futura decisão em que eventualmente se condene o arguido no pagamento das quantias em dívida.

Não merece, pois, o recurso provimento quanto a esta questão.

C - A decisão.

Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juízes desta Secção do S.T.A. em negar provimento ao recurso quanto à questão da não condenação nas custas e concedê-lo na parte restante, revogando a sentença recorrida, na parte em que decidiu não conhecer do pedido de condenação do imposto liquidado, devendo o senhor juiz proceder oportunamente a tal julgamento, após a baixa dos autos ao tribunal *a quo*.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — *Benjamim Silva Rodrigues* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Ernâni Marques da Silva Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

Acórdão de 24 de Setembro de 1997.

Assunto:

Processo em transgressão fiscal. Extinção do procedimento judicial. Prescrição. Prosseguimento dos autos no tribunal, para se conhecer do imposto neles “liquidado”.

⁽²⁾ Neste sentido se têm pronunciado muitos acórdãos deste tribunal, entre eles se contando, a título de exemplo, os de 6-10-93, 29-9-93, 24-11-93, 22-9-93 e 15-3-95, 25-10-95 e 1-5-95, *in Recs. n.ºs* 16 440, 16 916, 17 029, 17 207 e 17 856, 19 320 e 18 890.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Em processo de transgressão, regulado no CPCI, ainda que se declare extinto o procedimento judicial, por prescrição, quanto à infracção nele perseguida, deve conhecer-se do imposto e eventuais juros compensatório no mesmo “liquidados” e exigidos ao infractor, prosseguindo o processo seus termos, no tribunal, para tal feito.*
- II — *Tal procedimento é inequivocamente imposto pelas atinentes normas processuais daquele diploma e pelos diversos códigos fiscais.*

Recurso n.º 21 950. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Serramagos — Serração Mecânica, Carpintaria e Móveis, S.A., Fernando Gomes e Rui Manuel Nogueira Simões. Relator: o Ex.º Conselho Dr. Coelho Dias.

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

1. A Fazenda Pública recorre da decisão de fls. 30, proferida nestes autos de transgressão contra “Serramagos — Serração Mecânica, Carpintaria e Móveis, S. A., Fernando Gomes e Rui Manuel Nogueira Simões”, na qual se julgou extinto, por prescrição, o procedimento judicial, ordenando-se o arquivamento dos autos, concluindo, em síntese, na alegação do recurso, que ocorrerá omissão de pronúncia, por falta de decisão sobre o pedido de condenação no imposto, e ainda que, contrariamente ao decidido na sentença, eram devidas custas.

Pede, por isso, com o provimento do recurso, se anule a decisão recorrida e se substitua por outra que conheça do pedido de condenação da arguida no pagamento do imposto, juros e custas.

1.1. O M.mo Juiz sustentou o decidido.

1.2. O Ex.mo Magistrado do M.º P.º junto deste S.T.A., emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, excepto quanto à questão da condenação em custas, improcedendo, embora, a arguida nulidade da decisão.

1.3. Com dispensa de vistos, vem o processo à conferência para decisão.

2. Não ocorre a invocada omissão de pronúncia, dado que, face ao teor da decisão proferida e ao estado dos autos, naquela se deu por findo o processo, implicitamente se decidindo não competir ao tribunal conhecer do imposto e juros, conforme, aliás, se confirma no despacho de sustentação, improcedendo, pois, a arguida nulidade.

Porém, conforme tem sido uniformemente decidido, por este S.T.A., prescrito o procedimento judicial quanto à infracção, os processos de transgressão devem prosseguir, no tribunal, para se conhecer do imposto e eventuais juros compensatórios, neles exigidos, entendimento este claramente imposto pelas atinentes normas fiscais, quer do CPCI - art.ºs 104.º, a), 105.º, 117.º, 126.º, 138.º e 139.º - quer dos diversos Códigos - art.ºs 116.º e 170.º do C. Sisa, do C. I. Complementar, 89.º do C. I. Capitais, 74.º do C. I. Profissional, e 34.º e 30.º dos Regulamentos Imp. Compensação e sobre veículos; o processo de transgressão era instaurado, também, em tais casos, para obter a condenação no pagamento do imposto em falta, e ainda que extinto o procedimento para aplicação da multa, prosseguia aquele seus termos para arredação do tributo - imposto de selo, no caso dos autos.

A cessação do procedimento judicial reportava-se, apenas, à infracção perseguida nos autos, pois o processo de transgressão, quanto

ao imposto, consubstanciava um processo declarativo, uma acção de condenação visando definir a obrigação do seu pagamento pelo contribuinte faltoso, de natureza jurisdicional, portanto, e que, consequentemente, não podia, nem pode, correr termos na repartição de finanças (cfr. A. Xavier “Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário”, pag. 116, Cardoso da Costa, “Curso. . .”, pag. 320, Sá Gomes, “Direito Penal Fiscal” CTF, Cadernos, 128, pag. 405, Laurentino Araújo, “Processo de Transgressão” pags. 14 e 85, R. Carvalho e R. Pardal, “CPCI. . .” pag. 128, nota 1, e A. Sousa e S. Paixão, “CPCI. . .” 2ª ed., pags. 334 e segts.

Assim, não podia o M.mo Juiz ordenar o arquivamento dos autos competindo-lhe conhecer e decidir quanto ao imposto e juros compensatórios neles exigidos.

Já no tocante às custas, carece de razão a F.ª P.ª recorrente, pois que, julgando extinto, por prescrição, o procedimento judicial, e ordenando o arquivamento dos autos, não eram devidas custas pela arguida e o M.mo Juiz não a podia condenar do seu pagamento.

É evidente, porém, que futura e eventual condenação no pagamento de imposto, acarretará a consequente condenação nas custas que forem devidas.

3. Pelo exposto, concede-se provimento parcial ao recurso e revoga-se em parte a decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos autos no Tribunal *a quo* para se conhecer do imposto e juros compensatórios nos mesmos exigidos.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Setembro de 1997. — João José Coelho Dias (relator) — Benjamim Silva Rodrigues — João Plácido da Fonseca Lima. — Fui presente, Jorge Lopes Sousa.



DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

PREÇO DESTES NÚMERO 2114\$00 (IVA INCLUÍDO 5%)

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.